

**Понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой бухгалтерской отчетности  
(ФСАД 10/2012)**

**Введение**

1. Настоящий федеральный стандарт аудиторской деятельности определяет требования к пониманию аудиторской организацией или индивидуальным аудитором (далее именуются «аудитор») деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, с целью выявления и оценки рисков существенного искажения в результате недобросовестных действий или ошибок, как на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – бухгалтерской отчетности) в целом, так и на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности.

Предпосылки составления бухгалтерской отчетности – сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в бухгалтерской отчетности, которые аудитор рассматривает в целях распознавания различных видов потенциальных искажений бухгалтерской отчетности.

**Процедуры оценки рисков и связанные с ними действия**

2. Аудитор должен выполнить процедуры оценки рисков, заключающиеся в приобретении знаний о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, с целью выявления и оценки рисков существенного искажения в результате недобросовестных действий или ошибок, как на уровне бухгалтерской отчетности в целом, так и на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности.

Риски, которые необходимо оценить, включают в себя, как риски в результате ошибок, так и риски в результате недобросовестных действий. Сами по себе процедуры оценки рисков не могут обеспечить аудитору получение достаточных надлежащих доказательств, в соответствии с которыми он формирует аудиторское мнение.

Система внутреннего контроля представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности бухгалтерской отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам. В целях настоящего стандарта понятие «средство контроля» может употребляться в контексте любого элемента системы внутреннего контроля.

3. Приобретение знаний о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, является непрерывным процессом сбора, обновления и анализа информации на всех стадиях аудита. Эти знания обеспечивают аудитора информацией, которая дает основу для планирования аудита и выражения профессионального суждения в ходе аудита относительно таких вопросов, например, как:
  - а) оценка рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности;
  - б) установление уровня существенности;
  - в) рассмотрение уместности выбора и порядка применения учетной политики аудируемым лицом и адекватности раскрытия информации в бухгалтерской отчетности;
  - г) выявление областей требующих особого внимания аудитора, таких как, операции аудируемого лица со связанными сторонами, уместность допущений его руководства о непрерывности деятельности, исследование целей хозяйственных операций;

- д) определение ожидаемых показателей деятельности аудируемого лица для использования их при выполнении аналитических процедур;
  - е) ответные действия в отношении оцененных рисков существенного искажения, включая планирование и выполнение дальнейших аудиторских процедур с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств;
  - ж) оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств, таких, как уместность допущений, а также устных или письменных заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица.
4. Информация, полученная путем выполнения процедур оценки рисков, может быть использована аудитором в качестве аудиторских доказательств, подтверждающих его оценку рисков существенного искажения. Кроме того, выполняя процедуры оценки рисков, аудитор может получить аудиторские доказательства в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета, раскрытия информации и связанных с ними предпосылок составления бухгалтерской отчетности, а также об операционной эффективности средств контроля, даже если такие цели изначально не ставились. Аудитор может запланировать выполнение процедур проверки по существу или тестов средств контроля параллельно с процедурами оценки рисков, если посчитает такой подход эффективным.
5. Аудитор должен применять весь спектр процедур оценки рисков, указанных в пункте 6 настоящего стандарта, в процессе ознакомления с деятельностью аудируемого лица, в то же время, аудитор не обязан выполнять все указанные процедуры оценки рисков для каждого из аспектов, в отношении которых он получает понимание. Аудитор может выполнять и другие процедуры, в ходе которых может быть получена информация, полезная для оценки рисков существенного искажения. Примерами таких процедур являются:
- а) просмотр информации, полученной из внешних источников, в частности экономических и профессиональных газет и журналов; аналитических отчетов; отчетов, подготовленных банками или органами статистики; или официальных правовых и финансовых изданий;
  - б) направление запросов внешним юридическим консультантам или оценщикам, услугами которых пользовалась организация.

Аудитор использует профессиональное суждение для определения требуемого объема знаний о деятельности аудируемого лица и его среде. Первоочередной задачей аудитора является выяснение того, достаточно ли достигнутое им понимание деятельности аудируемого лица для достижения целей настоящего стандарта. От аудитора, как правило, не требуется знание о деятельности аудируемого лица в том объеме, которым обладает руководство аудируемого лица.

6. Процедуры оценки рисков должны включать в себя:
- а) запросы в адрес руководства аудируемого лица или других сотрудников, которые, по мнению аудитора, могут располагать информацией, которая может оказаться полезной при выявлении рисков существенного искажения в результате недобросовестных действий или ошибок;
  - б) аналитические процедуры;
  - в) наблюдение и инспектирование.

#### ***Запросы в адрес руководства аудируемого лица или других сотрудников***

7. Большая часть информации, которую аудитор получает путем запросов, может быть получена от руководства аудируемого лица и тех, кто отвечает за составление бухгалтерской отчетности. Тем не менее, запросы, направленные другим сотрудникам аудируемого лица, в частности производственному персоналу, внутренним аудиторам, иным лицам с различными административными функциями, могут быть полезными в обеспечении аудитора различными точками зрения при выявлении рисков существенного искажения. Так, например:
- а) ответы на запросы, направленные представителям собственника, могут помочь аудитору понять обстановку, в которой составляется бухгалтерская отчетность;
  - б) ответы на запросы, направленные внутренним аудиторам, могут предоставить информацию о выполняемых в течение года службой внутреннего аудита процедурах, касающихся организации и эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица, и дать представление о том, насколько удовлетворительно реагировало руководство аудируемого лица на их результаты;

- в) ответы на запросы, направленные сотрудникам, участвующим в инициировании, выполнении или отражении в бухгалтерском учете сложных или необычных операций, могут помочь аудитору в оценке уместности выбора и применения аудируемым лицом определенных правил учета;
- г) ответы на запросы, направленные сотрудникам юридической службы аудируемого лица, могут предоставить информацию о: судебных делах и претензионных спорах, в которых участвует аудируемое лицо; соблюдении аудируемым лицом нормативных правовых актов; влияющих на деятельность аудируемого лица фактах или обстоятельствах, указывающих на возможность недобросовестных действий; гарантиях; послепродажных обязательствах; соглашениях (например, о совместной деятельности) с контрагентами и содержании договорных условий;
- е) ответы на запросы, направленные персоналу, занимающемуся маркетингом или продажами, могут предоставить информацию об изменениях в маркетинговых стратегиях аудируемого лица, тенденциях продаж или условиях соглашений с покупателями и заказчиками.

#### ***Аналитические процедуры***

8. Аналитические процедуры, выполненные в качестве процедур оценки рисков, могут выявить аспекты деятельности аудируемого лица, о которых аудитор не знал ранее, и могут помочь в оценке рисков существенного искажения, создав тем самым основу для планирования и выполнения ответных действий в отношении оцененных рисков. Аналитические процедуры, выполненные в качестве процедур оценки рисков, могут основываться как на финансовой, так и нефинансовой информации, например, на соотношении выручки и торговых площадей, или количестве проданного товара.

Аналитические процедуры могут помочь выявить необычные операции или события, а также показатели, коэффициенты и тенденции, которые могут свидетельствовать о возможных проблемах, которые, в свою очередь, могут способствовать в выявлении рисков существенного искажения, в особенности, в результате недобросовестных действий. Однако, когда в таких аналитических процедурах используются данные, обобщенные на достаточно высоком уровне, результаты аналитических процедур могут служить только первичным индикатором наличия существенного искажения. Соответственно, в таких случаях рассмотрение другой информации, полученной в ходе выявления рисков существенного искажения, наряду с результатами аналитических процедур, может способствовать пониманию и оценке выводов.

У аудируемых лиц, относящихся к субъектам малого предпринимательства, не всегда могут существовать поквартальные или помесечные данные, которые можно было бы использовать для выполнения аналитических процедур. В этих обстоятельствах аудитор может выполнить ограниченные аналитические процедуры для целей планирования аудита или получить дополнительную информацию путем запросов. Кроме того, аудитор может запланировать выполнение аналитических процедур (для распознавания и оценки рисков существенного искажения), например, в отношении оборотного баланса, который может быть ему предоставлен руководством аудируемого лица на самых ранних стадиях составления бухгалтерской отчетности.

#### ***Наблюдение и инспектирование***

9. Наблюдение и инспектирование могут служить основой для направления запросов руководству и другим сотрудникам аудируемого лица, а также стать источником информации о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется. Такие аудиторские процедуры наблюдения и инспектирования осуществляются, например, в отношении:
- а) хозяйственных операций аудируемого лица;
  - б) документов (например, бизнес-планов и стратегии развития), учетных записей и регламентов системы внутреннего контроля;
  - в) отчетов, подготовленных руководством аудируемого лица (например, квартальных отчетов руководства и промежуточной бухгалтерской отчетности), отчетов представителей собственника (например, протоколов заседаний совета директоров);
  - г) административных зданий и производственных помещений аудируемого лица.

#### ***Информация, полученная в ходе предыдущих аудитов***

10. Аудитор должен установить, является ли информация, полученная в ходе решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с клиентом, уместной для выявления рисков существенного искажения. В случаях, когда руководитель аудиторской проверки ранее оказывал данному хозяйствующему субъекту другие услуги, он должен рассмотреть, является ли информация,

полученная в ходе выполнения таких заданий, уместной для выявления рисков существенного искажения.

11. Опыт предыдущих аудитов данного аудируемого лица и выполненные при их проведении процедуры могут обеспечить аудитора информацией:

- а) об имевших место в прошлом искажениях и о том, были ли они своевременно исправлены;
- б) в отношении организационной структуры и системы внутреннего контроля аудируемого лица (включая недостатки системы внутреннего контроля);
- в) о значительных изменениях в деятельности аудируемого лица или в хозяйственных операциях, которые могли произойти после завершения аудированных периодов, которые способны содействовать пониманию аудитором деятельности аудируемого лица, достаточному для выявления и оценки рисков существенного искажения.

В случае если аудитор намеревается использовать информацию о деятельности аудируемого лица и его среде, собранную в предыдущие периоды, аудитор должен определить, не произошли ли изменения, которые могут оказать влияние на актуальность такой информации для текущего аудита. Так, например, информация, полученная в ходе предыдущих аудитов, может стать не уместной для целей аудита текущего периода в результате изменений контрольной среды аудируемого лица. Для того, чтобы установить, произошли ли какие либо изменения, способные повлиять на уместность такой информации для целей текущего аудита, аудитор может сделать запросы и выполнить соответствующие аудиторские процедуры, например, сквозную проверку.

12. Руководитель аудиторской проверки и другие ведущие сотрудники аудиторской группы должны обсудить подверженность бухгалтерской отчетности аудируемого лица существенным искажениям, а также порядок выполнения правил составления бухгалтерской отчетности применительно к конкретным условиям и фактам хозяйственной деятельности аудируемого лица. Также руководитель аудиторской проверки должен определить, какую информацию следует довести до сведения участников аудиторской группы, не привлеченных к обсуждению.

13. Обсуждение среди участников аудиторской группы вопроса подверженности бухгалтерской отчетности существенному искажению:

- а) дает возможность более квалифицированным участникам аудиторской группы, включая руководителя аудиторской проверки, поделиться своими знаниями о деятельности аудируемого лица;
- б) позволяет участникам аудиторской группы обмениваться информацией о возможных рисках хозяйственной деятельности аудируемого лица, а также о том, каким образом и где бухгалтерская отчетность, возможно, подвержена существенным искажениям в результате недобросовестных действий или ошибок.

Риск хозяйственной деятельности – риск, возникающий вследствие каких-либо значимых условий, событий, обстоятельств, действий или бездействия, который может неблагоприятно повлиять на возможность хозяйствующего субъекта достигать цели и реализовывать стратегию, в то же время неспособность распознать необходимость внесения изменения в деятельность может также привести к риску;

- в) помогает участникам аудиторской группы понять, где в областях, являющихся предметом порученных им заданий, могут присутствовать возможные существенные искажения бухгалтерской отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок, а также понять, каким образом результаты выполняемых ими аудиторских процедур могут повлиять на другие аспекты аудита, включая решения о характере, сроках и об объеме дальнейших аудиторских процедур;
- г) обеспечивает основу для обмена новой информацией, полученной в ходе аудита, которая может оказать влияние на оценку рисков существенного искажения или аудиторские процедуры, выполняемые в ответ на эти риски.

Не всегда имеет смысл привлекать к обсуждению всех участников аудиторской группы (например, при аудите, охватывающем несколько единиц аудита). Так, руководитель аудиторской проверки может решить провести обсуждение с привлечением только ведущих участников аудиторской группы, например, специалистов и лиц, отвечающих за аудит конкретных областей, поручив проведение обсуждений с остальными участниками другим лицам. В таких случаях может оказаться полезным составление плана обмена информацией между участниками аудиторской группы, одобренного руководителем аудиторской проверки.

14. Часто небольшие по объему задания по аудиту выполняются полностью одним только руководителем аудиторской проверки (который может быть индивидуальным аудитором). В подобных ситуациях руководитель аудиторской проверки, проводя планирование аудита, должен рассмотреть подверженность бухгалтерской отчетности аудируемого лица существенному искажению в результате недобросовестных действий или ошибок.

**Требования к пониманию деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля**

15. Аудитор должен ознакомиться с:

- а) отраслевыми особенностями, нормативными правовыми актами и другими внешними факторами, влияющими на деятельность аудируемого лица, включая установленные правила составления бухгалтерской отчетности (далее – правила отчетности). Понимание особенностей деятельности аудируемого лица позволяет аудитору разобраться в группах однотипных хозяйственных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета и раскрытиях информации в бухгалтерской отчетности;
- б) характером деятельности аудируемого лица, который определяется:
  - осуществляемыми хозяйственными операциями;
  - формой собственности и структурой управления;
  - видом финансовых вложений, которые оно осуществляет и намерено осуществить включая инвестиции в предприятия специального назначения;
  - его структурой и источниками финансирования;
- в) выбранной аудируемым лицом учетной политикой и порядком ее применения, включая причины ее изменения, если они имели место. Аудитор должен установить, уместна ли учетная политика аудируемого лица для его деятельности и согласуется ли она с установленными правилами ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности;
- г) целями аудируемого лица и его стратегическими планами и связанными с ними рисками хозяйственной деятельности, которые могут привести к существенному искажению бухгалтерской отчетности;
- д) с оценкой и анализом финансовых результатов деятельности аудируемого лица.

***Отраслевые особенности, нормативные правовые акты и другие внешние факторы, влияющие на деятельность аудируемого лица***

16. Отраслевые особенности включают в себя такие аспекты как конкуренция в отрасли, взаимоотношения с поставщиками и покупателями, изменения в технологии производства. Аудитор может рассмотреть, например, следующие вопросы:

- а) особенности рынка товаров, работ и услуг (включая спрос и предложение), конкурентоспособность продукции;
- б) цикличность или сезонность деятельности;
- в) технология производства, имеющая отношение к производимой продукции аудируемого лица;
- г) энергетические ресурсы, их стоимость.

Отрасли, в которой осуществляет свою деятельность аудируемое лицо, могут быть присущи конкретные риски возможного существенного искажения, связанные с самим характером деятельности или регулируемыми ее рамками. Например, учет договоров строительного подряда может требовать определения по методу «по мере готовности» таких оценочных значений как выручка и расходы, что повышает риск существенного искажения. В таких случаях в аудиторскую группу должны входить лица, обладающие надлежащими и достаточными знаниями и опытом.

17. Нормативные правовые акты регулируют деятельность аудируемого лица, в том числе ими устанавливаются правила составления бухгалтерской отчетности. Аудитор может рассмотреть, например, следующие вопросы:

- а) учетную политику и ее отраслевые особенности;

- б) нормативные правовые акты, регулирующие деятельность в отрасли;
- в) нормативные правовые акты, которые существенным образом влияют на деятельность аудируемого лица, включая надзорные функции;
- г) налогообложение;
- д) государственную политику, оказывающую влияние на деятельность аудируемого лица, включая: кредитно-денежную политику, в том числе валютный контроль; налоговую политику; финансовое стимулирование (например, программы государственной поддержки); тарифы, торговые ограничения;
- е) экологические требования, влияющие на отрасль и деятельность аудируемого лица.

На хозяйственные операции предприятий государственного сектора значительное влияние оказывают требования соответствующих нормативных правовых актов, поэтому аудитор в целях понимания деятельности таких аудируемых лиц и среды, в которой она осуществляется, следует ознакомиться с ними.

18. Аудитор также может рассмотреть вопросы, касающиеся других внешних факторов, которые способны влиять на деятельность аудируемого лица, например: общие экономические условия, процентные ставки, доступность заимствования, инфляция или валютная переоценка.

#### ***Характер деятельности аудируемого лица***

19. В целях понимания характера деятельности аудируемого лица аудитор полезно ознакомиться со следующими вопросами:

- а) имеет ли аудируемое лицо сложную структуру, включающую дочерние общества или территориально отдаленные структурные подразделения. Сложной структуре часто присущи аспекты, способные стать причиной рисков существенного искажения. Такими аспектами могут быть вопросы правильного отражения гудвилла, участия в совместной деятельности, финансовых вложений, или предприятий специального назначения;
- б) кто является собственниками аудируемого лица и каковы взаимоотношения между собственниками и другими лицами. Выяснение этих обстоятельств поможет аудитору установить, определены ли и учтены ли надлежащим образом операции со связанными сторонами.

20. Аудитор также может счесть необходимым рассмотреть следующие аспекты деятельности аудируемого лица:

- а) хозяйственные операции, включающие следующие вопросы:
  - основные виды выручки, особенности товаров, работ, услуг и рынков их сбыта, включая степень участия в электронной торговле, включая продажи через сеть Интернет и маркетинговую деятельность;
  - практическое осуществление хозяйственных операций (например, стадии и методы производства, или особенности видов деятельности, способные привести к риску загрязнения окружающей среды);
  - совместная деятельность, виды кооперирования и аутсорсинговая деятельность;
  - отчетные сегменты;
  - местонахождение производственных помещений, торговых площадей и офисов, местонахождение и количество запасов;
  - основные покупатели и заказчики, условия найма и работы персонала (включая особенности коллективных договоров, пенсионного и социального обеспечения, право сотрудников на льготное приобретение акций своей организации или установленные поощрительные выплаты, государственное регулирование в данной сфере занятости);
  - научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и расходы на них;
  - операции со связанными сторонами;
- б) инвестиционная деятельность, включающие следующие вопросы:
  - планируемые или уже состоявшиеся приобретения или выбытия;

- приобретение ценных бумаг, предоставление займов;
  - капиталовложения;
  - инвестиции в не включаемые в консолидированную финансовую отчетность общества, инвестиции в совместную деятельность и предприятия специального назначения;
- в) финансовая деятельность, включающие следующие вопросы:
- основные дочерние и зависимые общества, включаемые и не включаемые в консолидированную финансовую отчетность;
  - структура задолженности и соответствующие условия ее погашения, обеспечение обязательств, выданные гарантии, лизинговые обязательства;
  - собственники (резиденты, нерезиденты; деловая репутация и опыт), связанные стороны;
  - использование производных финансовых инструментов.
- г) особенности составления бухгалтерской отчетности, включающие следующие вопросы:
- учетная политика и отраслевые особенности, включая специфические и важные для отрасли экономические показатели (для банков - привлечение и размещение средств, для фармацевтических компаний - научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы);
  - практика признания разных видов выручки;
  - расчет справедливой стоимости;
  - активы, обязательства и операции в иностранной валюте;
  - учет необычных или сложных хозяйственных операций.

Значительные изменения, произошедшие в деятельности аудируемого лица в предыдущие периоды, могут увеличить или изменить риски существенного искажения.

#### ***Выбранная аудируемым лицом учетная политика и порядок ее применения***

21. Знание о выбранной аудируемым лицом учетной политике и порядке ее применения может охватывать следующие аспекты:
- а) способы, которые аудируемое лицо использует для учета сложных или необычных хозяйственных операций;
  - б) последствия учета хозяйственных операций, в отношении которых существует неопределенность или неоднозначность в силу противоречивости нормативных требований или их отсутствия;
  - в) изменение учетной политики;
  - г) впервые применяемые аудируемым лицом требования нормативных правовых актов, регулирующих составление бухгалтерской отчетности, а также то, когда и как оно намерено выполнять эти требования.

#### ***Цели аудируемого лица и его стратегические планы и связанные с ними риски хозяйственной деятельности***

22. Деятельность аудируемого лица подвержена влиянию отраслевых особенностей, требований нормативных правовых актов и других внутренних и внешних факторов. В условиях воздействия указанных факторов руководство аудируемого лица или представители собственника определяют глобальные цели аудируемого лица и разрабатывают общие стратегические планы, которые включают в себя подходы, с помощью которых руководство намеревается достичь этих целей. С течением времени стратегические планы и цели могут меняться.
23. Риск хозяйственной деятельности представляет собой более широкое понятие, чем риск существенного искажения бухгалтерской отчетности. Риск хозяйственной деятельности может возникнуть вследствие каких-либо изменений или возникших сложностей в деятельности аудируемого лица. Неспособность распознать необходимость внесения изменения в деятельность может также привести к риску хозяйственной деятельности. Риск хозяйственной деятельности может возникнуть, например, в результате:
- а) разработки нового вида продукции или услуг, которые могут оказаться неудачными;

- б) непредсказуемой реакции рынка, даже если разработан удачный вид продукции или услуги;
  - в) упущений, которые приведут к возникновению обязательств и риску ухудшения репутации.
24. Понимание аудитором рисков хозяйственной деятельности аудируемого лица повышает вероятность выявления рисков существенного искажения в бухгалтерской отчетности, поскольку многие риски хозяйственной деятельности, как правило, имеют финансовые последствия и в силу этого могут влиять на бухгалтерскую отчетность. Однако в обязанность аудитора не входит выявление и оценка всех рисков хозяйственной деятельности, потому что не все риски хозяйственной деятельности приводят к рискам существенного искажения.
25. Примеры аспектов, которые аудитор может рассмотреть для понимания целей и стратегических планов аудируемого лица, соответственно, и связанных с ними рисков хозяйственной деятельности, которые могут привести к риску существенного искажения бухгалтерской отчетности, включают в себя:
- а) развитие отрасли (риском хозяйственной деятельности, потенциально связанным с этим, может быть, риск того, что аудируемое лицо, например, не владеет ситуацией в отрасли или не располагает соответствующим персоналом, чтобы отреагировать на происходящие в отрасли изменения);
  - б) новые виды продукции или услуг (риском хозяйственной деятельности, потенциально связанным с этим, может быть риск того, что аудируемое лицо, например, не сможет обеспечить уровень возросшей ответственности, связанной с новыми видами продукции или услуг);
  - в) расширение рынка сбыта путем производства какого-либо нового вида продукции или услуг (риском хозяйственной деятельности, потенциально связанным с этим, может быть риск того, что аудируемым лицом, например, не был точно оценен возможный спрос);
  - г) новые требования в отношении ведения бухгалтерского учета и составления отчетности (риском хозяйственной деятельности, потенциально связанным с этим, может быть риск того, что аудируемое лицо, например, не в полном объеме или неправильно выполняет новые учетные требования или на их выполнение требуются дополнительные трудозатраты);
  - д) требования нормативных правовых актов (риском хозяйственной деятельности, потенциально связанным с этим, может быть риск, например увеличения объема возможных санкций);
  - е) текущие и перспективные потребности в финансовых ресурсах (риском хозяйственной деятельности, потенциально связанным с этим, может быть риск, например, утраты источников финансирования вследствие неспособности аудируемого лица выполнять соответствующие требования);
  - ж) использование информационных систем (риском хозяйственной деятельности, потенциально связанным с этим, может быть риск того, что информационные системы, например, могут оказаться не ориентированными на особенности осуществляемых хозяйственных операций).
  - з) последствия реализации стратегии, приводящие к применению новых требований по бухгалтерскому учету (риском хозяйственной деятельности, потенциально связанным с этим, может быть риск того, что аудируемое лицо, в частности не в полном объеме или неправильно выполняет новые для него учетные требования).
26. Риск хозяйственной деятельности может оказать мгновенное влияние на риск существенного искажения в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета, раскрытий информации на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности, или на уровне бухгалтерской отчетности в целом. Например, риск хозяйственной деятельности, обусловленный сокращением числа клиентов, может повысить риск искажения оценки дебиторской задолженности. Однако тот же самый риск в сочетании со снижением спроса (потребностей рынка) может привести к более серьезным последствиям - риску непрерывности деятельности аудируемого лица. Суждение аудитора о том, может ли риск хозяйственной деятельности привести к существенному искажению отчетности, выносится с учетом знания аудитором обстоятельств, в которых находится аудируемое лицо. Примеры условий и событий, которые могут указывать на риски существенного искажения, приведены в приложении N 2 к настоящему стандарту.
27. Выявление рисков хозяйственной деятельности руководством аудируемого лица и разработка подходов для их устранения является частью системы внутреннего контроля, как указано в пунктах 67-70 настоящего стандарта.

28. При аудите предприятий государственного сектора аудитору следует учитывать, что цели руководства определяются ответственностью общественно значимых хозяйствующих субъектов и задачами, установленными требованиями соответствующих нормативных правовых актов.

#### ***Оценка и анализ финансовых результатов деятельности аудируемого лица***

29. Руководство аудируемого лица, иные уполномоченные лица оценивают и анализируют те финансовые показатели деятельности, которые считают наиболее важными. Показатели финансовых результатов, внутренние или внешние, оказывают определенное давление на аудируемое лицо. Соответственно, ознакомление аудитора с оценками финансовых результатов деятельности аудируемого лица дает возможность понять, может ли воздействие этих оценок привести к таким действиям руководства, которые увеличивают риски существенного искажения, в том числе, в результате недобросовестных действий. Оценку финансовых результатов деятельности аудируемого лица и их анализ, осуществляемые руководством аудируемого лица, следует отличать от действий руководства, связанных с мониторингом эффективности средств контроля, хотя их цели могут частично совпадать:

- а) оценка финансовых результатов деятельности и их анализ осуществляются для определения того, отвечают ли результаты деятельности поставленным руководством аудируемого лица (или третьими сторонами) целям;
- б) регулярное наблюдение за средствами контроля, в первую очередь, направлено на обеспечение эффективности системы внутреннего контроля;

В некоторых случаях показатели финансовых результатов деятельности также содержат информацию, которая дает возможность руководству аудируемого лица выявить недостатки системы внутреннего контроля.

30. Примеры данных о финансовых результатах деятельности, формируемых с целью оценки и анализа деятельности руководством аудируемого лица, которые может рассмотреть аудитор, содержат:

- а) ключевые показатели результатов деятельности (финансовые и нефинансовые), основные финансовые и статистические показатели отрасли;
- б) анализ финансового состояния за ряд периодов времени;
- в) сметы, прогнозы, анализ различных вариантов развития деятельности; информация по сегментам деятельности, отчетность отделов или иных подразделений разного уровня;
- г) оценка работы персонала и политика стимулирующих поощрений;
- д) информация, содержащая сравнительный анализ результатов деятельности аудируемого лица с аналогичными показателями конкурентов.

31. Полезной для аудитора может оказаться информация об оценке финансовых результатов деятельности аудируемого лица, составленная сторонними лицами, в частности аналитические материалы и отчеты, подготовленные банками и участниками рынка ценных бумаг. Такие материалы аудитору следует попытаться получить непосредственно от аудируемого лица.

32. Осуществляемые аудируемым лицом для управленческих целей оценки могут указать на неожиданные результаты или тенденции, требующие от руководства аудируемого лица выяснения причин и принятия соответствующих корректирующих действий (включая в некоторых случаях выявление и своевременное исправление искажений информации в бухгалтерской отчетности).

Оценки финансовых результатов деятельности аудируемого лица могут также указать аудитору на риск искажения соответствующей информации в бухгалтерской отчетности. Показатели оценки результатов деятельности, в частности, могут указывать на то, что у аудируемого лица наблюдается необычно быстрое развитие или значительный рост прибыли по сравнению с аналогичными показателями других хозяйствующих субъектов в той же отрасли. Такая информация в сочетании с другими факторами, такими, как премиальные выплаты, размер которых зависит от показателей финансовых результатов деятельности аудируемого лица, или стимулирующие выплаты, может свидетельствовать о возможном риске негативного воздействия руководства на процесс составления бухгалтерской отчетности.

33. Аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, как правило, не имеют установленных процедур по оценке и анализу финансовых результатов деятельности. Руководство таких субъектов, как правило, полагается на некоторые ключевые показатели для оценки финансовых результатов деятельности и принятия надлежащих действий. Если в результате запроса, адресованного руководству аудируемого лица в отношении наличия таких показателей, будет установлено, что такие

ключевые показатели отсутствуют, то это обстоятельство может указывать на повышенный риск того, что искажения не будут своевременно выявлены и исправлены.

### **Система внутреннего контроля аудируемого лица**

34. Аудитор должен обладать знаниями о системе внутреннего контроля, необходимыми для проведения аудита, и использовать их для выявления возможных искажений при планировании характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур. Большинство средств контроля, имеющих отношение к целям аудита, имеют отношение к составлению бухгалтерской отчетности, но не все средства контроля, имеющие отношение к составлению бухгалтерской отчетности, имеют отношение к целям аудита. Предметом профессионального суждения является вопрос о том, имеет ли средство контроля, рассматриваемое в отдельности или в сочетании с другими, отношение к целям аудита.
35. Подход к рассмотрению аудитором системы внутреннего контроля аудируемого лица предполагает его понимание важности следующих аспектов:
- а) общего характера и особенностей системы внутреннего контроля;
  - б) средств контроля, уместных для целей аудита;
  - в) характера и глубины знаний о системе внутреннего контроля аудируемого лица;
  - г) элементов системы внутреннего контроля.

### **Общий характер и особенности системы внутреннего контроля**

36. Организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из следующих целей:
- а) надежности бухгалтерской отчетности;
  - б) эффективности и результативности хозяйственных операций;
  - в) соответствию деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам.

Порядок организации и функционирования системы внутреннего контроля зависит от размеров и сложности структуры аудируемого лица.

37. Аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, могут в меньшей степени использовать формализованные средства контроля, заменяя их более простыми процессами и процедурами для достижения своих целей.
38. Система внутреннего контроля может только в разумных пределах обеспечить аудируемому лицу уверенность в достижении им целей при составлении бухгалтерской отчетности в силу влияния присущих ей ограничений. Ограничения обусловлены тем, что суждение человека при принятии решения может оказаться ошибочным и в системе внутреннего контроля могут возникнуть сбои вследствие человеческих ошибок. Ошибки могут иметь место при организации средств контроля или при их изменении. Функционирование средства контроля может оказаться не эффективным, если, например, лицо, уполномоченное на выполнение контроля за определенной информацией (например, отчетов, выдаваемых системой в исключительных ситуациях), не разбирается в информации, которая должна контролироваться, и, соответственно, не может адекватно на нее среагировать.

Кроме того, средства контроля могут быть обойдены в результате сговора двух или более лиц, либо ненадлежащего вмешательства руководства в работу системы внутреннего контроля.

Руководство может заключить соглашения с покупателями и заказчиками, в которых будут изменены сроки и условия стандартных договоров по продажам, что может привести к неправильному признанию выручки. Аналогичным образом средства контроля, установленные в программном обеспечении, которые предназначены для привлечения внимания руководства к хозяйственным операциям, в ходе которых покупатели превышают установленные лимиты на кредит, не дадут желаемого результата, если руководство будет намеренно игнорировать такие предупредительные сообщения системы.

Руководство аудируемого лица может принимать по своему усмотрению решения в отношении того, какие по характеру и объему средства контроля следует устанавливать, и какие по характеру и величине риски оно считает возможным принять.

39. Аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, как правило, имеют небольшую численность работающих, что может ограничивать распределение обязанностей между

ними. В этом случае собственник и руководитель в одном лице, может самостоятельно осуществлять эффективный контроль, который обычно компенсирует ограниченные возможности в части разделения обязанностей. Аудитор должен учитывать при выявлении рисков существенного искажения в результате недобросовестных действий, что собственнику и руководителю в одном лице проще обойти средства контроля в случаях, когда система внутреннего контроля является менее формализованной.

40. Условное разделение системы внутреннего контроля на следующие пять элементов, принятое в рамках федеральных стандартов аудиторской деятельности, устанавливает удобный подход к рассмотрению влияния различных элементов системы внутреннего контроля аудируемого лица на аудит:

- а) контрольная среда;
- б) процесс оценки рисков аудируемым лицом;
- в) информационные системы и соответствующие бизнес процессы, имеющие отношение к составлению бухгалтерской отчетности,
- г) контрольные действия;
- д) мониторинг средств контроля.

Такой подход необязательно отражает то, каким образом организована и функционирует система внутреннего контроля аудируемого лица, или как классифицировать какой-то определенный ее элемент. Аудитор может использовать иную терминологию и подходы при рассмотрении системы внутреннего контроля и для описания разных элементов системы внутреннего контроля и их влияния на аудит при условии, что в ходе аудита будут рассмотрены все элементы, указанные в настоящем стандарте. Вопросы, касающиеся пяти элементов системы внутреннего контроля, приведены в пунктах 41-97 настоящего стандарта и приложении 1 к нему.

41. Система внутреннего контроля аудируемого лица содержит средства контроля, осуществляемого, как вручную, так и автоматизированным образом. Для целей аудиторской оценки рисков и выполнения дальнейших аудиторских процедур уместны характеристики средств контроля, осуществляемых как вручную, так и автоматизированных.

42. Использование автоматизированных или осуществляемых вручную средств контроля влияет на то, каким образом хозяйственные операции иницируются, регистрируются, обрабатываются и отражаются в бухгалтерской отчетности:

- а) если средства контроля осуществляются вручную, то в отношении иницирования, регистрации, обработки и отражения в бухгалтерской отчетности хозяйственных операций могут использоваться такие процедуры как проверка санкционирования и выполнения операций, прослеживание хозяйственных операций, а также сверка согласованности связанных статей отчетности;
- б) если средства контроля осуществляются автоматизированным образом, то в отношении иницирования, регистрации, обработки и отражения в бухгалтерской отчетности хозяйственных операций могут использоваться автоматизированные процедуры, документирование которых осуществляется в электронном виде;
- в) средства контроля за информационными системами могут представлять сочетание автоматизированных средств контроля (например, средства контроля, встроенные в компьютерные программы) и средств контроля, осуществляемых вручную. Средства контроля, осуществляемые вручную, могут быть независимыми от информационных систем, могут использовать информацию, получаемую из этих систем, или их функции могут быть ограничены мониторингом эффективного функционирования информационных систем и средств автоматизированного контроля. В случаях, когда информационные системы используются для того, чтобы иницировать хозяйственные операции и другие исходные финансовые данные, отражать их в учете, обрабатывать и отражать их в бухгалтерской отчетности, эти системы и программы могут включать в себя средства контроля в отношении связанных с ними предпосылок составления бухгалтерской отчетности на уровне существенных счетов бухгалтерского учета или играть важную роль в отношении эффективного функционирования средств контроля, осуществляемых вручную, зависящих от информационных систем.

Сочетание автоматизированных средств контроля и средств контроля, осуществляемых вручную, варьируется в зависимости от характера и сложности используемых аудируемым лицом информационных систем.

43. В целом информационные системы обеспечивают системе внутреннего контроля аудируемого лица потенциальное преимущество, поскольку они позволяют аудируемому лицу:
- а) последовательно применять заранее установленные правила и выполнять сложные расчеты при обработке больших объемов хозяйственных операций или исходных данных;
  - б) обеспечивать своевременность, доступность и точность информации;
  - в) способствовать дополнительному анализу информации;
  - г) расширять возможности мониторинга осуществления деятельности аудируемого лица, его политики и процедур;
  - д) сокращать риск того, что средства контроля могут быть обойдены;
  - е) расширять возможности эффективного разграничения обязанностей путем введения средств контроля защиты применяемых программ, баз данных и операционных систем.
44. Информационные системы создают определенные риски для системы внутреннего контроля аудируемого лица, включая следующие:
- а) приходится полагаться на системы или программы, которые могут неточно обрабатывать данные, обрабатывать неточные данные либо делать то и другое одновременно;
  - б) возможен несанкционированный доступ к исходным данным, что может привести к уничтожению данных или их ненадлежащим изменениям, включая отражение в бухгалтерском учете несанкционированных или несуществующих хозяйственных операций либо неточное отражение в бухгалтерском учете данных о них (такие риски могут возникнуть там, где к общей базе данных имеет доступ большое количество пользователей);
  - в) возможно получение персоналом, отвечающим за функционирование информационных систем, более расширенного доступа, сверх того, который необходим ему для выполнения возложенных на него обязанностей, что может повлечь нарушение установленного порядка разграничения обязанностей;
  - г) возможно внесение несанкционированных изменений в основные файлы баз данных, компьютерные системы или программы;
  - д) неспособность произвести изменения в системах или программах, когда это действительно необходимо;
  - е) неуместное стороннее вмешательство;
  - ж) потенциальная возможность потери информации.
45. Использование средств контроля, осуществляемого вручную, может быть более предпочтительным в том случае, когда требуется проявить суждение и свободу выбора в следующих случаях:
- а) при наличии необычных или неповторяющихся хозяйственных операций;
  - б) при обстоятельствах, в которых сложно выявить, предположить или предсказать ошибки;
  - в) изменения обстоятельств, которое требует реагирования, что не могут обеспечить применяемые автоматизированные средства контроля;
  - г) при мониторинге эффективности автоматизированных средств контроля.
46. Средства контроля, реализуемого вручную, могут быть менее надежными, чем средства автоматизированного контроля, поскольку могут быть более легко обойдены, проигнорированы или быть подвержены внешнему вмешательству, в том числе ошибкам и искажениям. Вследствие этого нельзя полагаться на стабильность применяемых средств контроля, реализуемого вручную, которые оказываются менее пригодными:
- а) при большом объеме или повторяемости хозяйственных операций или в ситуациях, при которых ожидаемые или прогнозируемые ошибки могут быть эффективно предотвращены или обнаружены именно с помощью автоматизированных средств контроля;
  - б) в случаях, когда для выполнения контрольных действий могут быть разработаны адекватные способы автоматизированного контроля.
47. Масштаб и характер рисков системы внутреннего контроля меняются в зависимости от типа и характеристик информационных систем аудируемого лица. Аудируемое лицо реагирует на риски,

возникающие при использовании информационных систем или систем, реализуемых вручную, путем создания эффективных средств контроля.

#### ***Средства контроля, уместные для целей аудита***

48. Между целями аудируемого лица и средствами контроля, которые оно применяет для того, чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении этих целей, существует прямая связь. Цели аудируемого лица и его средства контроля связаны с бухгалтерской отчетностью, хозяйственными операциями и соблюдением нормативных правовых актов, однако не все эти цели и средства контроля имеют отношение к аудиторской оценке рисков.
49. Факторы, влияющие на суждение аудитора, рассматривать ли в ходе аудита те или иные средства контроля (в отдельности или в сочетании с другими), могут включать:
- а) существенность;
  - б) значимость связанного риска;
  - в) масштабы деятельности аудируемого лица;
  - г) характер деятельности, включая организационную структуру, состав собственников;
  - д) многообразие и сложность хозяйственных операций аудируемого лица;
  - е) применимые требования нормативных правовых актов;
  - ж) фактические обстоятельства и применимый элемент системы внутреннего контроля;
  - з) характер и сложность информационных систем, являющихся частью системы внутреннего контроля аудируемого лица, включая использование услуг специализированной организации;
  - и) то, каким образом конкретное контрольное действие аудируемого лица в отдельности или в сочетании с другими предупреждает или обнаруживает и исправляет существенные искажения.
50. Применяемые аудируемым лицом средства контроля за полнотой и точностью формируемой им информации могут также иметь отношение к целям аудита, если аудитор намерен использовать эту информацию при планировании и выполнении дальнейших аудиторских процедур. Средства контроля за хозяйственными операциями и соблюдением целей деятельности могут быть актуальными и полезными для целей аудита, если они имеют отношение к исходным данным, которые аудитор оценивает или использует при выполнении аудиторских процедур.
51. Система внутреннего контроля в отношении защиты активов, направленная против несанкционированного приобретения, использования или распоряжения ими, может включать средства контроля, имеющие отношение одновременно к бухгалтерской отчетности и целям хозяйственных операций. Рассмотрение аудитором таких средств контроля обычно ограничивается теми из них, целью которых является обеспечение достоверности бухгалтерской отчетности.
52. Часто аудируемое лицо применяет средства контроля в целях, которые могут и не иметь отношения к целям аудита, в этом случае в рассмотрении их аудитором нет необходимости.
- Например, аудируемое лицо может полагаться на сложную систему автоматизированных средств контроля для обеспечения выполнения хозяйственных операций и эффективного использования ресурсов (например, автоматизированная система средств контроля коммерческой авиалинии за соблюдением графика полетов), такие средства контроля не являются актуальными и полезными для целей аудита.
- Несмотря на то, что действие системы внутреннего контроля может распространяться на всю организацию, или на каждое подразделение или бизнес процесс, понимание аудитором системы внутреннего контроля, относящейся к каждому подразделению или бизнес процессу, может не потребоваться для целей аудита.
53. В обязанности аудитора, осуществляющего аудит предприятий государственного сектора, может входить выполнение дополнительных аудиторских процедур в отношении системы внутреннего контроля и сообщение выводов в своей отчетности. Таким образом, проверка системы внутреннего контроля может потребовать более детального подхода.

### ***Характер и глубина знаний о системе внутреннего контроля аудируемого лица***

54. При ознакомлении со средствами контроля, имеющими отношение к целям аудита, аудитор должен оценить адекватность организации таких средств контроля и установить факт их применения путем выполнения дополнительных процедур, помимо направления запросов работникам аудируемого лица.

55. Оценка адекватности организации средства контроля включает рассмотрение способности средства контроля в отдельности или в сочетании с другими средствами контроля эффективно предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения. Под применением средства контроля подразумевается, что средство контроля существует и аудируемое лицо применяет его.

Первоначально рассматривается организация средства контроля, а затем то, как оно применялось, поскольку бессмысленно рассматривать функционирование изначально ненадлежаще организованного средства контроля. Ненадлежащим образом организованное средство контроля может свидетельствовать о существенном недостатке системы внутреннего контроля аудируемого лица.

56. Процедуры оценки риска с целью получения аудиторских доказательств относительно организации и применения уместных средств контроля могут включать:

- а) получение информации от сотрудников аудируемого лица;
- б) наблюдение за функционированием конкретных средств контроля;
- в) проверку документов и отчетов;
- г) прослеживание отражения хозяйственных операций в информационных системах, имеющих отношение к составлению бухгалтерской отчетности.

Направление аудитором одних только запросов не будет являться достаточным для указанных целей.

57. Понимание средств контроля аудируемого лица не является достаточным без тестирования их операционной эффективности, если только в системе внутреннего контроля не заложен механизм, обеспечивающий их постоянное функционирование.

Получение аудиторского доказательства о факте единичного применения средства контроля, выполняемого вручную, не является аудиторским доказательством операционной эффективности средства контроля в течение всего аудируемого периода. Поэтому вследствие устойчивости, присущей компьютеризированной обработке информации, результаты выполнения аудиторских процедур, целью которых является определение, применялся ли автоматизированный контроль, могут свидетельствовать одновременно и об эффективности такого контроля при условии того, что аудитор убедился в операционной эффективности средств контроля за программными изменениями.

### ***Элемент системы внутреннего контроля – контрольная среда***

58. Аудитор должен ознакомиться с контрольной средой. В процессе ознакомления аудитор должен рассмотреть:

- а) создало ли руководство аудируемого лица под надзором представителей собственника атмосферу честности и этичного поведения и поддерживает ли оно эту атмосферу;
- б) обеспечивают ли сильные стороны контрольной среды надлежащую основу для других элементов системы внутреннего контроля, не ослабляются ли они недостатками контрольной среды.

59. Контрольная среда предполагает выполнение функций управления и руководства, а также мнение, осведомленность и действия представителей собственника и руководства аудируемого лица относительно системы внутреннего контроля, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица. Контрольная среда задаёт тон в организации, влияя на отношение людей к контролю.

60. При оценке контрольной среды аудитор рассматривает, каким образом следующие элементы контрольной среды внедрены в деятельность аудируемого лица:

- а) доведение до сведения сотрудников принципа честности, других этических ценностей и их поддержание. Указанные элементы оказывают влияние на эффективность организации средств контроля, управления ими и мониторинга их работоспособности;
- б) приверженность профессионализму (мнение руководства об уровне профессиональных знаний, необходимых для выполнения соответствующих видов работ);
- в) участие представителей собственника, которые характеризуются:

- независимостью от руководства;
  - их опытом и статусом;
  - масштабами их вовлечения в деятельность и надзора за ней;
  - надлежащим характером их действия, включая уровень сложности поднимаемых и обсуждаемых с руководством аудируемого лица вопросов, их взаимодействием с внутренними и внешними аудиторами;
- г) философия и стиль работы руководства аудируемого лица, которые подразумевают:
- подход руководства к выявлению рисков хозяйственной деятельности и управлению ими;
  - позиция и действия руководства в отношении составления бухгалтерской отчетности;
  - позиция и действия руководства в отношении обработки информации, учетных функций персонала;
- д) организационная структура (система, в рамках которой планируется, осуществляется, контролируется и отслеживается деятельность аудируемого лица для достижения стоящих перед ним целей);
- е) распределение ответственности и полномочий (каким образом происходит разделение ответственности и полномочий в ходе осуществления деятельности и каким образом устанавливается иерархия подотчетности сотрудников друг другу);
- ж) кадровая политика и практика (набор сотрудников, их адаптация (инструктаж), подготовка, обучение, оценка, консультирование, продвижение по службе и вознаграждение).
61. Соответствующие аудиторские доказательства могут быть получены путем сочетания запросов и других процедур оценки рисков, например, подтверждением ответов на запросы может являться наблюдение или инспектирование документов. В частности, с помощью запросов, направленных в адрес руководства и работников, аудитор может узнать, как руководство доводит до сведения работников свою точку зрения на вопросы деловой практики и норм этики поведения. Аудитор может на основе этого определить, уместны ли используемые средства контроля, например, установило ли руководство формализованный кодекс поведения и ведёт ли оно себя сообразно этому кодексу.
62. Характер некоторых элементов контрольной среды аудируемого лица оказывает влияние на процесс оценки аудитором рисков существенного искажения. Например, на осознание аудируемым лицом важности внутреннего контроля значительное влияние оказывают представители собственника, поскольку одной из задач представителей собственника является противостояние различным факторам, создающим давление на руководство в отношении бухгалтерской отчетности, которое может обусловить стремление руководства оправдать ожидания рынка или максимально увеличить размеры своего денежного вознаграждения, зависящего от результатов деятельности, путем манипулирования данными бухгалтерской отчетности. Эффективный характер влияния представителей собственника на контрольную среду определяется следующими факторами:
- а) независимостью и способностью оценивать действия руководства;
  - б) осведомленностью о хозяйственных операциях аудируемого лица;
  - в) глубиной анализа соответствия бухгалтерской отчетности аудируемого лица установленным правилам ее составления.
63. Активно действующий и независимый совет директоров может влиять на философию и стиль работы руководства аудируемого лица, в то же время такое влияние может быть слабее в отношении других элементов контрольной среды. Например, кадровая политика, имеющая целью прием на работу квалифицированного персонала в области финансов, бухгалтерского учета и информационных технологий, может снизить риск ошибок при обработке финансовой информации, но не снизить склонность руководства аудируемого лица к тенденциозному завышению выручки в бухгалтерской отчетности.
64. Наличие удовлетворительной контрольной среды может стать положительным фактором при оценке аудитором рисков существенного искажения. В частности, это может помочь снизить риск совершения недобросовестных действий, хотя удовлетворительная контрольная среда не является абсолютным препятствием для недобросовестных действий. Напротив, недостатки в контрольной среде могут подорвать эффективность средств контроля, особенно, в отношении недобросовестных действий.

Например, неспособность руководства аудируемого лица выделить достаточные ресурсы для противостояния рискам безопасности информационных систем может оказать негативное воздействие на систему внутреннего контроля, которое может проявиться, например, в том, что неправильные изменения компьютерных программ или исходных данных не привлекут внимания руководства, или, может быть допущено осуществление не получивших одобрения хозяйственных операций.

Контрольная среда влияет на характер, временные рамки и объем дальнейших аудиторских процедур.

65. Контрольная среда сама по себе не предотвращает, не обнаруживает и не исправляет существенное искажение. Однако, контрольная среда может оказывать влияние на аудиторскую оценку эффективности других элементов системы внутреннего контроля (таких, как мониторинг средств контроля и функционирование определенных контрольных действий), соответственно, и на аудиторскую оценку рисков существенного искажения.
66. Контрольная среда в аудируемых лицах, относящихся к субъектам малого предпринимательства, как правило, отличается от контрольной среды в крупных организациях. Например, в составе представителей собственника может не оказаться независимых сторонних участников, и надзорная функция будет выполняться непосредственно собственником, одновременно являющимся руководителем аудируемого лица, поскольку иных собственников нет. Характер контрольной среды также может влиять на важность других средств контроля или на их отсутствие. Например, выполнение надзорных функций собственником, одновременно являющимся руководителем аудируемого лица, может до определенной степени снизить риски, возникающие в связи с нечетким распределением обязанностей между работающими, но при этом другие риски могут возрасти, например, риск обхода средств контроля.

Аудиторские доказательства в отношении элементов контрольной среды могут быть недоступны в документальной форме у аудируемых лиц, относящихся к субъектам малого предпринимательства, у которых взаимодействие между руководством и другими сотрудниками может быть не формальным, но эффективным. Например, они могут не иметь письменно оформленного кодекса поведения, но вместо этого поддерживать соответствующие нормы этического поведения с помощью устного общения и примера руководства.

Соответственно, позиция, осведомленность и действия руководства аудируемого лица или собственника, одновременно являющегося руководителем, особенно важны для понимания аудитором контрольной среды у аудируемых лиц, относящихся к субъектам малого предпринимательства.

#### *Элемент системы внутреннего контроля - процесс оценки рисков аудируемым лицом*

67. Аудитор должен ознакомиться с процессом оценки рисков аудируемым лицом, а именно: установить, осуществляются ли аудируемым лицом следующие действия:
- а) выявление рисков хозяйственной деятельности, имеющих отношение к бухгалтерской отчетности;
  - б) оценка значимости рисков;
  - в) оценка вероятности возникновения рисков;
  - г) решение вопроса о способах управления рисками.

Если такой процесс имеет место в деятельности аудируемого лица, то аудитор должен ознакомиться как с самим процессом, так и с его результатами. Если аудитор выявляет в ходе аудита риск существенного искажения, который не удалось выявить руководству, то аудитор должен выяснить, не является ли этот риск в основе своей таким риском, который должен был быть выявлен в процессе оценки рисков аудируемым лицом. Если это так, то аудитор должен установить, почему этого не произошло и оценить, является ли процесс оценки рисков аудируемым лицом адекватным условиям деятельности, или определить, есть ли существенные недостатки в системе внутреннего контроля в части процесса оценки рисков аудируемым лицом.

68. Процесс оценки рисков аудируемым лицом создает основу того, каким образом руководство аудируемого лица выявляет риски, которыми следует управлять. Если данный процесс адекватен существующим условиям деятельности (подразумевается характер, масштабы и сложность структуры аудируемого лица), то это может способствовать выявлению аудитором рисков существенного искажения. Признание характера данного процесса адекватным является предметом профессионального суждения аудитора.
69. Если в деятельности аудируемого лица не налажен процесс оценки рисков, или такой процесс осуществляется только по мере необходимости, то аудитор должен выяснить у руководства аудируемого лица, какова практика выявления хозяйственных рисков, способных повлиять на бухгалтерскую

отчетность, и управления ими. Аудитор должен определить, является ли отсутствие документального подтверждения факта наличия процесса оценки рисков аудируемым лицом надлежащим в данных обстоятельствах, или это указывает на существенный недостаток системы внутреннего контроля.

70. Аудируемое лицо, относящееся к субъектам малого предпринимательства, может не располагать формальным механизмом осуществления процесса оценки рисков. В таких случаях, как правило, руководство выявляет риски в ходе непосредственного личного участия в хозяйственной деятельности. Аудитору следует запросить руководство аудируемого лица относительно того, каким образом оно выявляет риски и как ими управляет.

***Элемент системы внутреннего контроля – информационные системы и соответствующие бизнес процессы, имеющие отношение к составлению бухгалтерской отчетности,***

71. Аудитор должен ознакомиться с информационными системами аудируемого лица и соответствующими бизнес процессами, имеющими отношение к составлению бухгалтерской отчетности, охватывающими:
- а) группы однотипных хозяйственных операций в деятельности аудируемого лица, которые являются важными с точки зрения составления бухгалтерской отчетности;
  - б) процедуры, как для компьютеризированной, так и для ручной системы учета, с помощью которых хозяйственные операции иницируются, регистрируются, обрабатываются, исправляются, когда это требуется, переносятся в главную книгу и отражаются в бухгалтерской отчетности;
  - в) связанные между собой учетные записи и первичные документы, а также конкретные статьи бухгалтерской отчетности, касающиеся иницируемых хозяйственных операций, их регистрации, обработки и отражения в отчетности; исправительные записи в отношении ошибочной информации и то, как эта информация переносится в главную книгу. Учетные и исправительные записи могут быть на бумажных носителях или в электронном виде;
  - г) то, как происходит фиксация информационными системами данных о событиях и обстоятельствах, не являющихся хозяйственными операциями, но которые, тем не менее, могут являться существенными для бухгалтерской отчетности;
  - д) процесс составления бухгалтерской отчетности, включая процедуры и способы, используемые руководством аудируемого лица при расчете важных оценочных значений и раскрытии информации;
  - е) средства контроля за внесением учетных записей в регистры бухгалтерского учета, включая нестандартные учетные записи, используемые для отражения нетиповых хозяйственных операций или исправительных записей.
72. Информационные системы, связанные с составлением бухгалтерской отчетности, включающие в себя систему бухгалтерского учета, состоят из соответствующих процедур и записей, установленных для:
- а) иницирования хозяйственных операций аудируемого лица (как в отношении наступления события, так и состояния), их регистрации, обработки и отражения в бухгалтерской отчетности, и для поддержания учета соответствующих активов, обязательств и капитала;
  - б) решения вопроса в случае некорректной обработки хозяйственных операций, например, наличие в информационных системах балансирующей статьи (счета) (в состав которой включаются данные, если в момент ввода не ясно, по какой статье (счету) их следует отразить, или в случаях отсутствия балансового равенства для аккумуляции сумм расхождений) и проводимой на регулярной основе процедуры удаления из данной статьи (счета) накопленного остатка;
  - в) фиксирования и выяснения случаев вмешательства в работу средств контроля или их обхода;
  - г) передачи информации из систем обработки хозяйственных операций в главную книгу;
  - д) сбора уместной для бухгалтерской отчетности информации о событиях и обстоятельствах, не являющихся хозяйственными операциями, таких, как обесценение или амортизация активов либо изменение вероятности получения дебиторской задолженности;
  - е) обеспечения того, чтобы информация, подлежащая раскрытию в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности, аккумулировалась, записывалась, обрабатывалась, обобщалась и надлежащим образом отражалась в бухгалтерской отчетности.
73. Информационные системы аудируемого лица обычно предусматривают осуществление стандартных бухгалтерских учетных записей, которые необходимо осуществлять на регулярной основе, а именно: для

регистрации в главной книге таких хозяйственных операций, как продажи, покупки и выплаты денежных средств, или для отражения расчетов оценочных значений, которые периодически выполняются руководством, например, для расчета изменений оценки сумм долгов, нереальных для взыскания.

74. Процесс составления бухгалтерской отчетности аудируемого лица включает также использование нестандартных учетных записей для отражения нетиповых, необычных хозяйственных операций или корректировок. Примерами являются корректировки, осуществляемые при составлении консолидированной финансовой отчетности, учетные записи при реорганизации организаций в форме присоединения или их ликвидации, либо при определении оценочных значений, например, при обесценении активов. При ручном способе ведения бухгалтерского учета на бумажных носителях нестандартные записи могут быть выявлены путем просмотра главной книги, учетных регистров и подтверждающих документов. Однако в том случае, когда применяется автоматизированный способ ведения главной книги и составления бухгалтерской отчетности, такие учетные записи могут существовать только в электронном виде, поэтому и могут быть выявлены с помощью методов аудита с использованием компьютеров.

75. Бизнес процессы аудируемого лица направлены на:

- а) приобретение, производство и реализацию его товаров, работ и услуг;
- б) на обеспечение соответствия осуществляемой деятельности нормативным правовым актам;
- в) на регистрацию информации, включая ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности.

Результатами бизнес процессов являются хозяйственные операции, которые регистрируются, обрабатываются и отражаются в бухгалтерской отчетности посредством использования информационных систем. Понимание аудитором бизнес процессов аудируемого лица, начиная с момента их зарождения, упрощает понимание аудитором информационных систем аудируемого лица, связанных с составлением бухгалтерской отчетности.

76. Информационные системы и соответствующие бизнес процессы, связанные с составлением бухгалтерской отчетности субъектов малого предпринимательства, являются менее сложными, чем у аудируемых лиц более крупного размера, однако они играют такую же важную роль. В субъектах малого предпринимательства при наличии добросовестно работающего руководства может отсутствовать детальное описание учетных процедур. Поэтому для аудитора не представляет сложности ознакомиться с системами и процессами в деятельности субъектов малого предпринимательства, и это ознакомление может в большей степени базироваться на запросах, чем на просмотре документов.

77. Аудитор должен понимать, каким образом в аудируемом лице доводится до сведения конкретных сотрудников информация об их функциях, обязанностях и ответственности, (включая индивидуальную ответственность в отношении системы внутреннего контроля за составлением бухгалтерской отчетности), а также о существенных вопросах, касающихся составления бухгалтерской отчетности, включая то, как осуществляется:

- а) обмен информацией между руководством аудируемого лица и представителями собственника;
- б) передача информации вовне, например, в контролирующие органы.

78. Система информирования обеспечивает понимание персоналом аудируемого лица характера своего участия в процессе составления бухгалтерской отчетности и связи своих действий в информационных системах с работой других сотрудников, а также способы доведения до сведения сотрудников более высокого уровня информации о каких-либо исключительных ситуациях. Система информирования может принимать такие формы, как внутренние регламенты деятельности и инструкции по составлению бухгалтерской отчетности. Гласность способствует тому, чтобы в отношении исключительных или чрезвычайных ситуаций принимались бы адекватные меры.

79. Система информирования в субъектах малого предпринимательства является менее формализованной и более простой, чем у аудируемых лиц более крупного размера, в силу меньшего количества уровней ответственности и возможности руководства осуществлять личный надзор в отношении всех аспектов деятельности.

#### ***Элемент системы внутреннего контроля – контрольные действия***

80. Аудитору должен ознакомиться с контрольными действиями аудируемого лица, уместными для целей аудита, которые аудитор по своему усмотрению сочтет необходимым рассмотреть, чтобы оценить риски существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности и разработать

дальнейшие аудиторские процедуры с учетом оцененных рисков. Аудит не требует понимания всех контрольных действий аудируемого лица, имеющих отношение ко всем существенным группам однотипных хозяйственных операций, остаткам по счетам бухгалтерского учета и раскрытиям информации в бухгалтерской отчетности, или понимания всех контрольных действий на уровне каждой предпосылки составления бухгалтерской отчетности, связанной с ними.

81. Контрольные действия - принципы и процедуры, которые помогают удостовериться, что указания руководства аудируемого лица выполняются. Контрольные действия аудируемого лица, осуществляемые вручную или с применением информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях. Примерами видов контрольных действий являются:
- а) контроль санкционирования (разрешения);
  - б) контроль исполнения;
  - в) контроль обработки информации;
  - г) контроль защиты активов;
  - д) разделение обязанностей.
82. Контрольными действиями аудируемого лица, уместными для целей аудита, являются:
- а) контрольные действия аудируемого лица в отношении значимых рисков и рисков, в отношении которых только процедуры проверки по существу не предоставят достаточных надлежащих аудиторских доказательств, как указано в пунктах 119 и 121 настоящего стандарта, или
  - б) контрольные действия, которые аудитор считает уместными, исходя из своего профессионального суждения.
83. На суждение аудитора в отношении уместности рассмотрения средств контроля в целях аудита влияет выявленный аудитором риск, способный привести к существенному искажению, а также вывод аудитора относительно того, целесообразно ли проведение тестирования операционной эффективности средств контроля, который аудитор делает при определении объема тестирования по существу.
84. Аудитор может ознакомиться с теми контрольными действиями аудируемого лица, которые имеют отношение к областям, в которых, по его мнению, с наибольшей вероятностью могут возникнуть риски существенного искажения. Если в отношении одной и той же цели существует несколько контрольных действий, то от аудитора не требуется ознакомления со всеми контрольными действиями аудируемого лица, имеющими отношение к такой цели.
85. На принятие решения о необходимости ознакомления с теми или иными контрольными действиями влияет информация о контрольных действиях, полученная аудитором при ознакомлении с другими элементами системы внутреннего контроля.
86. Концепция подхода к контрольным действиям для аудируемых лиц, относящихся к субъектам малого предпринимательства, аналогична концепции аудируемых лиц более крупного размера, различие может проявляться только в степени формализации таких действий. Кроме того, для субъектов малого предпринимательства некоторые виды контрольных действий могут оказаться неуместными, поскольку аналогичный по сути контроль может уже осуществляться непосредственно руководством аудируемого лица. Например, единоличное решение руководителем вопросов о предоставлении покупателям товарного кредита или одобрении существенных приобретений может обеспечить жесткий контроль за наиболее важными остатками по счетам бухгалтерского учета или хозяйственными операциями, тем самым снижая или устраняя потребность в осуществлении каких-либо детальных контрольных действий.
87. При ознакомлении с контрольными действиями аудитор должен понимать, каким образом аудируемое лицо реагировало на риски, связанные с информационными системами.
88. Применяемые контрольные действия зависят от информационных систем аудируемого лица. С точки зрения целей аудита, средства контроля в отношении информационных систем могут быть признаны эффективными, если они:
- а) обеспечивают целостность информации и защиту исходных данных, обрабатываемых такими системами, и
  - б) включают эффективные общие и прикладные средства контроля за информационными системами.

89. Общие средства контроля за информационными системами включают политику и процедуры, которые имеют широкие области применения и предназначены для обеспечения эффективного функционирования прикладных средств контроля. Общие средства контроля за информационными системами, которые обеспечивают целостность информации и сохранность исходных данных, обычно включают средства контроля в отношении следующего:

- а) операций информационного центра и компьютерной сети;
- б) приобретения программного обеспечения для операционной системы, его изменения и обслуживания;
- в) изменение программ;
- г) защиты от несанкционированного доступа;
- д) приобретения, развития и обслуживания прикладных программ информационных систем.

Указанные средства контроля обычно применяются для противодействия рискам, предусмотренным пунктом 44 настоящего стандарта.

90. Прикладные средства контроля представляют собой процедуры, автоматизированные или осуществляемые вручную, которые обычно используются на уровне обработки хозяйственных операций. Прикладные средства контроля могут быть по своему характеру предупреждающими или обнаруживающими и предназначены обеспечить верность бухгалтерских записей. Прикладные средства контроля связаны с процедурами, используемыми для инициирования, регистрации, обработки и обобщения хозяйственных операций или другой финансовой информации. Эти средства контроля помогают удостовериться, что данные хозяйственные операции действительно имели место, были санкционированы надлежащим образом, а также в полном объеме и точно зафиксированы и обработаны информационными системами.

Примером прикладных средств контроля может служить контрольное тестирование компьютером вводимых данных или контроль сквозной нумерации вводимых документов с последующей выдачей персоналу, выполняющему учетные функции, сообщений или справок о выявленных несоответствиях или исправлением в момент ввода данных.

#### *Элемент системы внутреннего контроля – мониторинг средств контроля*

91. Аудитор должен ознакомиться с тем, как осуществляется мониторинг средств контроля в отношении бухгалтерской отчетности, включая средства контроля, уместные для целей аудита, а также то, каким образом аудируемое лицо инициирует корректирующие действия в отношении своих средств контроля.

92. Мониторинг средств контроля представляет собой процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени. Он включает регулярную оценку организации и функционирования средств контроля и осуществления необходимых корректирующих мероприятий в отношении средств контроля вследствие изменения условий деятельности. Руководство осуществляет мониторинг средств контроля путем осуществления непрерывных мероприятий, отдельных оценок или сочетания того и другого. Непрерывный мониторинг, как правило, является частью обычной деятельности по управлению аудируемым лицом в форме постоянного руководства и надзора.

93. В своих действиях в области мониторинга средств контроля руководство аудируемого лица может также использовать информацию, полученную извне, в частности жалобы клиентов или предписания, исходящие от контролирующих органов, указывающие на проблемы или привлекающие внимание к областям, где требуются улучшения.

94. Мониторинг средств контроля у аудируемых лиц, являющихся субъектами малого предпринимательства, обычно осуществляется руководителем, одновременно являющимся собственником, в процессе его непосредственного участия в хозяйственной деятельности.

95. Для того чтобы определить, насколько результаты работы службы внутреннего аудита (если такая служба существует в структуре аудируемого лица) могут быть уместны для целей аудита аудитор должен ознакомиться с ее работой, в частности, с:

- а) характером ответственности службы внутреннего аудита и ее местом в организационной структуре аудируемого лица;
- б) непосредственно выполняемыми службой внутреннего аудита функциями.

Отдельные направления деятельности службы внутреннего аудита аудируемого лица, имеющие отношение к бухгалтерской отчетности, могут оказаться полезными для целей аудита, соответственно, аудитор может их учесть при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур.

96. Цели создания службы внутреннего аудита, соответственно, характер обязанностей и ее статус различаются в разных организациях в зависимости от их размера и структуры, а также требований руководства, и, если уместно, представителей собственника. В обязанности службы внутреннего аудита может входить, например, мониторинг средств контроля, управление рисками, проверка соблюдения требований нормативных правовых актов. С другой стороны, функции данной службы могут быть ограничены проверкой затрат, эффективности использования ресурсов, результативности хозяйственных операций.
97. Если внешний аудитор намерен использовать работу службы внутреннего аудита в части выполняемых ею функций, имеющих отношение к составлению бухгалтерской отчетности, то он может включить в рассмотрение план работы службы внутреннего аудита за соответствующий период и обсудить его с работниками службы.
98. Аудитор должен установить, что является источником информации, используемой аудируемым лицом при мониторинге средств контроля, а также то, на основании чего руководство аудируемого лица считает соответствующую информацию достаточно надежной для таких целей. Большая часть информации, используемая при осуществлении мониторинга обычно, может быть получена из информационных систем аудируемого лица.
99. В случае, если руководство аудируемого лица исходит из предположения, что данные, использованные при мониторинге, являются точными, не имея для этого весомых оснований, то руководство может прийти к неправильным выводам в результате такого мониторинга, поскольку в информации могут содержаться ошибки.

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

100. Для того, чтобы сформировать основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения на уровне:
  - а) бухгалтерской отчетности в целом; и
  - б) на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности для групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации в бухгалтерской отчетности.

#### ***Оценка рисков существенного искажения на уровне бухгалтерской отчетности***

101. К рискам существенного искажения на уровне бухгалтерской отчетности относятся риски, имеющие отношение к бухгалтерской отчетности в целом, и косвенно влияющие на многие предпосылки составления бухгалтерской отчетности. Такого рода риски не обязательно прямо идентифицируемы с определенными предпосылками составления бухгалтерской отчетности на уровне групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета, раскрытий информации, но они связаны с обстоятельствами, которые могут увеличить риски существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности, как, например, риск обхода руководством средств контроля. Риски существенного искажения на уровне бухгалтерской отчетности могут возникать в результате недобросовестных действий.
102. Риски существенного искажения на уровне бухгалтерской отчетности могут возникать, в частности, в условиях слабой контрольной среды (такие риски также могут возникнуть и в других обстоятельствах, например, в условиях экономического спада). Например, такой недостаток как некомпетентность руководства может оказать всеобъемлющее искажающее влияние на бухгалтерскую отчетность и потребовать общих ответных действий от аудитора.
103. В результате изучения аудитором системы внутреннего контроля у него могут появиться сомнения относительно возможности проведения аудита. Так, например:
  - а) сомнения в честности руководства аудируемого лица могут быть настолько серьезными, что аудитор может прийти к выводу о наличии риска искажения руководством всей бухгалтерской отчетности, при котором аудит не может быть проведен;

- б) сомнения относительно состояния и надежности учетных записей аудируемого лица могут привести аудитора к выводу о малой вероятности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования немодифицированного мнения о бухгалтерской отчетности.

***Оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности***

104. Риски существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета или раскрытий информации должны быть рассмотрены аудитором, поскольку такое рассмотрение оказывает прямое влияние на определение характера, временных рамок и объема дальнейших аудиторских процедур, необходимых для получения аудиторских доказательств на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности.
105. Заявляя, что бухгалтерская отчетность составлена в соответствии с установленными правилами, руководство аудируемого лица, тем самым, делает явно или неявно заявления в форме предпосылок составления бухгалтерской отчетности в отношении признания, оценки, представления и раскрытия различных элементов бухгалтерской отчетности.
106. Предпосылки составления бухгалтерской отчетности, используемые аудитором при рассмотрении различных видов возможных искажений, делятся на следующие категории:
- а) предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций и событий, имевших место на протяжении отчетного периода:
- возникновение – отраженные в учете хозяйственные операции и события фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;
  - полнота – все хозяйственные операции и события, которые должны быть отражены в учете, были отражены;
  - точность – суммы и прочие данные, относящиеся к отраженным в учете хозяйственным операциям и событиям, были отражены надлежащим образом;
  - отнесение к соответствующему периоду – хозяйственные операции и события были отражены в соответствующем учетном периоде;
  - классификация – хозяйственные операции и события были отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета;
- б) предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета по состоянию на конец отчетного периода:
- существование – отраженные в учете активы, обязательства и капитал фактически существуют;
  - права и обязательства – аудируемое лицо обладает правами или контролирует права на отраженные активы, а отраженные обязательства представляют собой именно обязательства аудируемого лица;
  - полнота – все активы, обязательства и капитал, которые должны быть отражены в учете, были отражены;
  - оценка и распределение – активы, обязательства и капитал включены в бухгалтерскую отчетность в соответствующих суммах, и любые результирующие оценки и корректировки по распределению стоимости отражены правильно;
- в) предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении представления и раскрытия информации:
- возникновение, права и обязательства – отраженные в отчетности события, хозяйственные операции и прочие факты фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;
  - полнота – все события и факты, которые должны были быть включены в бухгалтерскую отчетность, были в нее включены;
  - классификация и понятность – финансовая информация представлена и описана правильно, а раскрываемые в ней факты и события отражены в понятной форме;

- точность и оценка – финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах.
107. Аудитор может применять приведенную выше терминологию в отношении предпосылок составления бухгалтерской отчетности, или какую либо иную, при условии того, что все вышеупомянутые аспекты будут охвачены. Например, аудитор может объединить предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций и событий с предпосылками составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета.
108. Заявляя, что бухгалтерская отчетность составлена в соответствии с установленными правилами, руководство аудируемых лиц, относящихся к предприятиям государственного сектора, подразумевает также, что все хозяйственные операции и события осуществлялись в соответствии с требованиями регулирующих их деятельность государственных органов.
109. Для выявления рисков существенного искажения аудитор должен:
- а) выявить риски в процессе ознакомления с деятельностью аудируемого лица и его средой, попутно устанавливая средства контроля, имеющие отношение к этим рискам, и рассматривая соответствующие группы однотипных хозяйственных операций, остатки по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности;
  - б) оценить выявленные риски и определить, распространяется ли их возможное влияние в большей степени на бухгалтерскую отчетность в целом и потенциально - на многие предпосылки составления бухгалтерской отчетности;
  - в) установить соответствие между выявленными рисками и тем, какая информация может быть искажена на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности, принимая во внимание соответствующие средства контроля, которые аудитор намерен тестировать;
  - г) рассмотреть вероятность искажения, включая возможность множественных искажений, а также то, может ли возможное искажение привести к существенному искажению.

#### ***Процесс выявления рисков существенного искажения***

110. Информация, собранная аудитором в ходе выполнения процедур оценки рисков, включая аудиторские доказательства, полученные при исследовании организации средств контроля и определении того, применялись ли они, используется им в качестве аудиторских доказательств в отношении сделанной им оценки рисков. Аудитор использует оценку рисков для определения характера, сроков и объема аудиторских процедур, которые следует выполнить в дальнейшем. В приложении 2 к настоящему стандарту приведены примеры условий и событий, которые могут указывать на существование рисков существенного искажения.

#### ***Средства контроля, связанные с предпосылками составления бухгалтерской отчетности***

111. Проводя оценку рисков, аудитор может выявить средства контроля, которые, вероятно, способны предотвратить или обнаружить и исправить существенное искажение определенных предпосылок составления бухгалтерской отчетности. Рассмотрение аудитором единичного средства контроля для дальнейшего установления его связи с предпосылками составления бухгалтерской отчетности будет эффективным только в контексте процессов и систем, в которых оно существует, поскольку отдельные контрольные действия сами по себе, как правило, не бывают направлены на конкретный риск. Как правило, наличие сочетания нескольких контрольных действий вместе с другими элементами системы внутреннего контроля может быть достаточным, чтобы быть направленным на конкретный риск.
112. В то же время, какие-то контрольные действия могут непосредственно влиять на конкретную предпосылку составления бухгалтерской отчетности в отношении определенной группы однотипных хозяйственных операций или остатка по счёту бухгалтерского учета. Например, средства контроля, которые установлены аудируемым лицом для обеспечения уверенности в том, что персонал должным образом осуществляет пересчет и учет результатов годовой инвентаризации товарно-материальных запасов, напрямую связаны с предпосылками существования и полноты счета учета запасов.
113. Средства контроля могут быть прямо или косвенно связаны с предпосылками составления бухгалтерской отчетности. Чем в большей мере связь является косвенной, тем менее эффективным может быть данное средство контроля для предотвращения или обнаружения и исправления искажений в отношении какой-либо конкретной предпосылки составления бухгалтерской отчетности.

Например, проводимая руководством аудируемого лица обзорная проверка продаж в определенных магазинах в регионе обычно только косвенно связана с предпосылкой полноты отражения выручки. Соответственно, данная процедура может быть менее эффективной для снижения риска искажения данной предпосылки, чем прямо связанные с этой предпосылкой средства контроля, такие как проверка соответствия документов на отгрузку товара и документов на получение оплаты.

### ***Значимые риски***

114. При оценке рисков аудитор должен установить, какие из выявленных рисков, по его профессиональному суждению, являются рисками, которые требуют специального аудиторского рассмотрения, такие риски определяются как «значимые риски». Значимый риск – выявленный и оцененный аудитором риск существенного искажения, который в соответствии с профессиональным суждением аудитора требует специального аудиторского рассмотрения.
115. При формировании суждения о том, какие риски являются значимыми, аудитор должен рассмотреть, как минимум, следующие вопросы:
- а) указывает ли риск на недобросовестные действия;
  - б) связан ли риск с недавними существенными событиями в экономической ситуации, изменениями в регулировании бухгалтерского учета или иными подобными обстоятельствами, что требует особого внимания аудитора;
  - в) насколько сложными являются хозяйственные операции;
  - г) связан ли риск со значительными хозяйственными операциями со связанными сторонами;
  - д) какова степень субъективности при расчете данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности, связанных с рисками, в особенности для показателей, для которых отсутствуют точные способы определения;
  - е) сопутствует ли риск хозяйственным операциям, кажущимся необычными или нетипичными для деятельности аудируемого лица и имеющим важное значение для отчетности.
116. Значимые риски, как правило, имеют отношение к нетиповым хозяйственным операциям, а также к оценочным значениям, требующим от учетного персонала профессионального суждения. К нетиповым хозяйственным операциям относятся операции, которые являются необычными в связи с их объемом либо в связи с их характером, а также те, которые повторяются нечасто. Необходимость профессионального суждения возникает при расчете оценочных значений при отсутствии установленных способов их определения. Как правило, типовые несложные хозяйственные операции, которые являются предметом систематической обработки, не могут быть источником значимых рисков.
117. Риски существенного искажения могут быть выше в случае осуществления значимых нетиповых хозяйственных операций, когда имеют место:
- а) высокая степень вмешательства руководства аудируемого лица в учетный процесс;
  - б) высокая степень ручного вмешательства в процесс сбора данных и их обработки;
  - в) применение сложных расчетов или учетных принципов;
  - г) характер нетиповых хозяйственных операций, способный осложнить для аудируемого лица порядок применения эффективных средств контроля в отношении рисков.
118. Риски существенного искажения могут быть выше в случае определения оценочных значений при отсутствии точных способов их определения, требующих от учетного персонала профессионального суждения, когда:
- а) в отношении принципов расчета оценочных значений или признания выручки могут существовать различные подходы;
  - б) требуемое суждение может быть субъективным, сложным или требовать допущений о влиянии исхода будущих неопределенных событий, например, суждение о справедливой стоимости.
- Тема значимых рисков, связанных с риском существенного искажения в результате недобросовестных действий, раскрывается в соответствующем стандарте аудиторской деятельности.
119. Когда аудитор выявил значимые риски, он должен ознакомиться со средствами контроля в отношении таких рисков.

120. Риски, связанные со значимыми нетиповыми хозяйственными операциями либо с иными обстоятельствами, требующими профессионального суждения, как правило, с меньшей степенью вероятности являются объектом постоянного контроля, поэтому у руководства могут быть иные способы управления такими рисками.

Соответственно, кроме понимания аудитором того, существуют ли средства контроля в отношении таких значимых рисков и функционируют ли они, аудитор также должен понять, как руководство аудируемого лица управляет данными рисками. Это могут быть, например, такие контрольные действия, как:

- а) проверка принятых допущений руководством аудируемого лица или экспертами;
- б) установление процедуры документирования процесса расчета оценочных значений;
- в) необходимость получения одобрения представителей собственника.

Например, в случае таких единичных событий, как получение аудируемым лицом сообщения о судебном процессе, имеющем важное значение, рассмотрение аудитором ответных действий со стороны аудируемого лица, может включать выяснение вопросов:

- а) имело ли место обращение к соответствующим экспертам, например, юристам;
- б) оценивались ли возможные последствия;
- в) каким образом предполагается раскрыть это обстоятельство в бухгалтерской отчетности.

Случаи, когда руководство аудируемого лица могло не отреагировать соответствующим образом на значимые риски путем установления соответствующих средств контроля, могут свидетельствовать о существенной слабости системы внутреннего контроля.

***Риски, для которых применение только процедур проверки по существу не дает достаточных надлежащих аудиторских доказательств***

121. Аудитор может прийти к выводу, что в отношении некоторых рисков у него нет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в результате выполнения только процедур проверки по существу. К таким рискам могут относиться риски неточного или неполного ведения учета существенных групп однотипных хозяйственных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета, характеристики которых обычно позволяют вести их автоматизированный учет без ручной обработки, или с незначительным ее присутствием. В таких случаях для целей аудита могут быть полезны средства контроля аудируемого лица, и аудитор должен ознакомиться с ними.
122. Риски существенного искажения могут быть непосредственно связаны с учетом групп однотипных хозяйственных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета и составлением достоверной бухгалтерской отчетности. Такие риски могут включать риски неточной или неполной обработки существенных групп однотипных хозяйственных операций, связанных, например, с выручкой, приобретениями, а также с поступлением и уплатой денежных средств.
123. Характеристики однотипных хозяйственных операций, имеющих систематический характер, как правило, допускают автоматизированную обработку без ручного вмешательства или с небольшой его долей. Поэтому невозможно ограничиться только процедурами проверки по существу. Например, аудитор может установить, что невозможно разработать эффективные процедуры проверки по существу в условиях, когда значительный объем информации аудируемого лица инициируется, отражается в учете, обрабатывается, включается в отчетность в электронном виде. В таких случаях:
- а) аудиторские доказательства могут быть доступны только в электронном виде, и их достаточность и надлежащий характер обычно зависят от эффективности средств контроля за их точностью и полнотой;
  - б) вероятность того, что будет инициирована ошибочная информация или информация будет изменена и это не будет обнаружено, может быть выше в случае, когда соответствующие средства контроля работают неэффективно.

***Пересмотр оценки рисков***

124. Аудиторская оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности может меняться в ходе аудита по мере сбора дополнительных аудиторских доказательств. В случае если аудитор в результате выполнения дальнейших аудиторских процедур получает аудиторские доказательства, противоречащие первоначально полученным аудиторским доказательствам, в соответствии с которыми он производил первоначальную оценку, или ему становится

доступна новая информация, аудитор должен пересмотреть свою оценку и, соответственно, изменить планирование дальнейших аудиторских процедур.

Например, аудиторская оценка рисков могла основываться на допущении того, что средства контроля работают эффективно. Выполняя в ходе аудита тесты средств контроля, аудитор может получить аудиторские доказательства того, что средства контроля в течение аудируемого периода не работали эффективно в тех случаях, когда должны были работать. Аналогично, выполняя процедуры проверки по существу, аудитор может обнаружить искажения в более крупных суммах или чаще, чем это допускалось аудиторскими оценками рисков. В таких случаях оценка рисков может оказаться не соответствующей обстоятельствам выполняемого задания и дальнейшие запланированные аудиторские процедуры окажутся не эффективными для выявления существенных искажений.

## Документирование

125. Аудитор должен документально оформлять:

- а) обсуждения участниками аудиторской группы, как указано в пункте 12 настоящего стандарта, а также принятые важные решения;
- б) наиболее важную информацию относительно каждого из аспектов деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, указанных в пункте 15 настоящего стандарта, включая информацию о каждом из элементов системы внутреннего контроля, указанных в пунктах 58-99 настоящего стандарта, источники информации, с помощью которой было достигнуто понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, а также процедуры оценки рисков;
- в) выявленные и оцененные риски существенного искажения на уровне бухгалтерской отчетности в целом и на уровне конкретных предпосылок составления бухгалтерской отчетности, как указано в пункте 100 настоящего стандарта;
- г) выявленные риски и связанные с ними средства контроля, оцениваемые на основе требований, содержащихся в пунктах 114-123 настоящего стандарта.

126. Форма, содержание и объем рабочих документов являются предметом профессионального суждения аудитора. Например, документирование аудита лиц, относящихся к субъектам малого предпринимательства, может быть осуществлено в рамках документирования общей стратегии и плана аудита. Или, результаты оценки рисков могут быть зафиксированы в отдельных рабочих документах или отражены в рабочих документах, касающихся выполнения дальнейших аудиторских процедур. Форма и содержание этой документации зависят от характера, масштабов и сложности структуры аудируемого лица и его системы внутреннего контроля, наличия и полезности информации, полученной от аудируемого лица, и конкретных принципов методологии и технологии аудита, применяемых в ходе аудиторской проверки.

127. Документация может быть простой по форме и относительно краткой для аудируемых лиц, осуществляющих несложную по характеру хозяйственную деятельность. Аудитору нет необходимости детально документировать свое понимание деятельности аудируемого лица. Основные аспекты, подлежащие документированию, включают только ту информацию, на которой основывается аудиторская оценка рисков существенного искажения.

128. Объем документации может также характеризовать опыт и навыки участников аудиторской группы. Группе, в которую входят менее опытные участники, может потребоваться составление более детальной документации, позволяющей достичь необходимую глубину понимания деятельности аудируемого лица, чем группе, состоящей из опытных участников.

129. Для повторяющихся аудитов определенная документация может использоваться в последующих периодах, при условии ее актуализации, отражающей произошедшие в деятельности аудируемого лица изменения, если они были.

## Элементы системы внутреннего контроля

### *Контрольная среда*

1. Контрольная среда включает следующие элементы:

- а) доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей. Эффективность средств контроля не может быть обеспечена при отсутствии честности и других этических ценностей у сотрудников, осуществляющих управленческие и контрольные функции. Честность и другие этические ценности определяются этическими и поведенческими стандартами, действующими в аудируемом лице, и тем, как они доводятся до всеобщего сведения и применяются на практике. Это включает действия руководства, направленные на устранение или снижение влияния факторов, которые могли бы побудить персонал к совершению нечестных, незаконных или неэтичных поступков, а также доведение до сознания персонала ценностных и поведенческих стандартов аудируемого лица с помощью распоряжений руководства, кодекса поведения, а также личного примера;
- б) профессионализм (компетентность сотрудников). Профессионализм - это профессиональные знания и навыки, необходимые для выполнения задач, которые определяют суть деятельности конкретного работника;
- в) участие представителей собственника. Представители собственника в значительной степени оказывают влияние на осознание аудируемым лицом важности контроля. Полномочия представителей собственника аудируемого лица устанавливаются в нормативных правовых актах, регламентах деятельности и инструкциях или рекомендациях, составленных для представителей собственника. Одной из важных функций представителей собственника является надзор за эффективностью и работоспособностью системы внутреннего контроля аудируемого лица, привлечение внимания и принятие необходимых мер в случае обнаружения серьезных недостатков этой системы;
- г) компетентность и стиль работы руководства. Компетентность и стиль работы руководителей имеют широкий диапазон характеристик. Например, отношение к бухгалтерской отчетности и конкретные действия руководства аудируемого лица при ее составлении могут проявляться в выборе при наличии альтернативы более осмотрительного или менее осмотрительного принципа учета, или в степени разумности подхода к определению оценочных значений;
- д) организационная структура. Аудируемое лицо разрабатывает организационную структуру, соответствующую его потребностям. Создание надлежащей организационной структуры аудируемого лица включает в себя определение круга основных полномочий и обязанностей и соответствующей вертикали подотчетности. Адекватность организационной структуры аудируемого лица зависит, в том числе от характера и масштабов его деятельности;
- е) наделение ответственностью и полномочиями. Этот элемент включает политику в отношении надлежащей деловой практики, знаний и опыта ключевого персонала и предоставляемые ему для выполнения обязанностей возможности. Также этот элемент может включать систему информирования персонала о целях аудируемого лица, взаимосвязи индивидуальных действий каждого сотрудника с действиями других сотрудников, участии каждого сотрудника в достижении целей аудируемого лица;
- ж) кадровая политика и практика. Кадровая политика и практика обычно демонстрируют важные аспекты отношения аудируемого лица к контролю. Например, если при наборе наиболее квалифицированных сотрудников критериями являются базовое образование, предшествующее опыту работы, последние достижения, честность и этическое поведение, то это демонстрирует стремление аудируемого лица к найму компетентных и заслуживающих доверия работников.

Политика в области обучения, которая приобщает сотрудника к его деятельности в аудируемом лице и его ответственности, а также такие практические мероприятия, как обучение на семинарах, отражают ожидаемый уровень качества выполняемой работы и стандарты поведения.

Служебный рост сотрудников, осуществляемый в результате периодической оценки их работы, демонстрирует приверженность аудируемого лица к продвижению по службе квалифицированного персонала на более высокие уровни ответственности.

#### ***Процесс оценки рисков аудируемым лицом***

2. Для целей бухгалтерской отчетности важен вопрос, каким образом в процессе оценки рисков аудируемым лицом руководство выявляет хозяйственные риски, имеющие отношение к составлению бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными принципами, оценивает их значимость, определяет вероятность их возникновения и принимает решение относительно того, как управлять ими. Например, процесс оценки рисков аудируемым лицом может быть направлен на определение того, каким образом предотвращается возможность неотражения в учете хозяйственных операций, или каким образом определяются и анализируются существенные для бухгалтерской отчетности оценочные значения.
3. Риски, влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности, могут быть связаны как с внешними, так и с внутренними событиями и обстоятельствами, которые могут возникнуть и отрицательным образом повлиять на способность аудируемого лица инициировать, отражать в учете, обрабатывать и включать в отчетность данные, соответствующие предпосылкам составления бухгалтерской отчетности. Руководство может составлять планы, программы, осуществлять соответствующие действия для устранения этих рисков или принять решение игнорировать риски из-за дороговизны возможных средств контроля в отношении этих рисков либо по другим причинам. Риски могут возникать или изменяться, когда имеют место следующие обстоятельства:
  - а) изменения в окружении аудируемого лица (макроэкономические изменения, в том числе связанные с изменениями в нормативно правовом регулировании, могут привести к изменениям в конкурентном давлении и к значительным изменениям рисков);
  - б) принятие нового персонала (новые сотрудники могут иметь иную точку зрения на систему внутреннего контроля или иные приоритеты);
  - в) внедрение новых или изменение уже применяемых информационных систем (значительные и быстрые изменения в информационных системах могут изменить и риски, связанные с системой внутреннего контроля);
  - г) быстрый рост и развитие аудируемого лица (действующие средства контроля могут не справиться с возросшим объемом операций и способствовать росту риска их несоответствия новым условиям деятельности);
  - д) применение новых технологий (внедрение новых технологий в производственные процессы или информационные системы может изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля);
  - е) новые подходы к ведению хозяйственной деятельности, новые виды товаров, работ, услуг (освоение новых видов деятельности, продукции, в отношении которых аудируемое лицо имеет небольшой опыт, может стать причиной появления новых рисков, связанных с системой внутреннего контроля);
  - ж) реорганизация аудируемого лица может сопровождаться сокращением численности персонала и изменениями в распределении обязанностей, а также выполняемых сотрудниками контрольных функций, которые также могут повлиять на риск, связанный с системой внутреннего контроля;
  - з) расширение операций за рубежом (расширение объема хозяйственных операций за рубежом и открытие дочерних предприятий, филиалов, инвестиции в зарубежные предприятия влекут за собой новые и, как правило, необычные риски, которые могут оказать влияние на систему внутреннего контроля, например, риски в связи с изменением курса валют);
  - и) введение новых учетных принципов или принципов составления бухгалтерской отчетности (введение новых учетных принципов или их изменение может повлиять на риски, связанные с составлением бухгалтерской отчетности).

#### ***Информационная система и соответствующие бизнес процессы, связанные с составлением бухгалтерской отчетности и обменом информацией***

4. Функционирование информационных систем, связанных с составлением бухгалтерской отчетности, обеспечивается:
  - а) техническими средствами;

- б) программным обеспечением;
- в) персоналом;
- г) соответствующими процедурами;
- д) базами данных.

Большинство информационных систем активно использует компьютерные средства и информационные технологии.

5. Функционирование информационных систем, связанных с составлением бухгалтерской отчетности, обеспечивается методами и способами учета, реализующими следующие функции:
  - а) идентификация и регистрация всех правоммерно осуществляемых хозяйственных операций;
  - б) своевременная и достаточно подробная фиксация хозяйственных операций, что позволит надлежащим образом классифицировать хозяйственные операции для дальнейшего включения в бухгалтерскую отчетность;
  - в) осуществление оценки объектов учета таким образом, чтобы соответствующая информация могла быть включена в бухгалтерскую отчетность в надлежащем стоимостном выражении;
  - г) определение периода времени, в котором имели место хозяйственные операции, что позволит отнести их в учете к соответствующему отчетному периоду;
  - д) представление надлежащим образом хозяйственных операций и относящейся к ним раскрываемой в бухгалтерской отчетности информации.
6. Качество информации влияет на способность руководства принимать надлежащие управленческие решения и осуществлять контроль за деятельностью аудируемого лица, а также на возможность составления достоверной бухгалтерской отчетности.
7. Система информирования персонала, которая обеспечивает понимание сотрудниками обязанностей и ответственности, связанных с организацией и применением системы внутреннего контроля в отношении бухгалтерской отчетности, может принимать такие формы, как внутренние регламенты деятельности, руководства по составлению бухгалтерской отчетности, инструкции и указания. Доведение информации до сведения сотрудников может осуществляться с использованием средств электронной связи, устно и посредством распоряжений руководства.

### ***Контрольные действия***

8. Обычно контрольные действия, которые могут иметь отношение к целям аудита, могут быть сгруппированы по следующим видам:
  - а) проверка выполнения. Такие контрольные действия включают:
    - обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении со сметными и прогнозными показателями;
    - соотнесение между собой различных данных (управленческих и финансовых), анализ их соответствия, выводы об обнаруженных расхождениях и предпринимаемые в этих случаях корректирующие действия;
    - сопоставление внутренних данных со сведениями, полученными из внешних источников информации;
    - проверка результатов деятельности по областям, подразделениям, направлениям и т.п.;
  - б) обработка информации. Контрольные действия в отношении информационных систем делятся на две большие группы средств контроля:
    - прикладные средства контроля, которые применяются к обработке отдельных видов информации;
    - общие средства контроля, которые представляют собой политику и процедуры, которые имеют широкие области применения и предназначены для обеспечения эффективного функционирования прикладных средств контроля, помогая удостовериться в правильном бесперебойном функционировании информационных систем.

Примерами прикладных средств контроля являются:

- проверка арифметической точности бухгалтерских записей;
- ведение учета и проверка счетов, составление оборотных ведомостей;
- такие автоматизированные процедуры контроля, как тестирование компьютером вводимых данных или контроль сквозной нумерации с последующей выдачей персоналу, выполняющему учетные функции, сообщений или справок о выявленных несоответствиях, что предполагает исправление таких ошибок в момент ввода либо впоследствии.

Примерами общих средств контроля являются:

- средства контроля за изменением программного обеспечения;
  - средства контроля, которые ограничивают доступ к программному обеспечению или базам данных;
  - средства контроля за реализацией новых версий прикладных пакетов программного обеспечения;
  - средства контроля за программным обеспечением систем, которые ограничивают доступ к сервисным программам системы или обеспечивают фиксацию того, кто, когда и какие изменения в данную систему внес;
- в) проверка наличия и состояния объектов. Указанные контрольные действия направлены на обеспечение сохранности активов, включая:
- меры предосторожности, ограничивающие доступ к активам или бухгалтерским записям;
  - санкционирование допуска к компьютерным программам и файлам с данными;
  - проведение периодических инвентаризаций (например, сравнение результатов пересчета наличных денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с данными бухгалтерского учета).

Степень, в какой средства контроля в отношении наличия и состояния объектов учета могут предотвратить присвоение активов, важна для составления достоверной бухгалтерской отчетности и, соответственно, аудит зависит от таких обстоятельств, как высокая подверженность активов незаконному присвоению;

- г) разделение обязанностей. Наделение разных сотрудников полномочиями санкционирования операций (выдачи разрешения на совершение операции), регистрации операций в учете и хранения активов имеет целью уменьшить возможность совершения и утаивания ошибки или недобросовестных действий в процессе обычного выполнения персоналом своих обязанностей.
9. Некоторые контрольные действия могут зависеть от требований, устанавливаемых на самом высоком уровне. Например, контроль санкционирования (разрешения) может быть организован с учетом требований в отношении границ разрешенных инвестиций, установленных представителями собственника; в то же время операции, связанные с крупными приобретениями или выбытиями, могут потребовать одобрения каждой сделки в индивидуальном порядке советом директоров (наблюдательным советом) общества или общим собранием акционеров.

### ***Мониторинг средств контроля***

10. Важной обязанностью руководства аудируемого лица является создание и поддержание системы внутреннего контроля в режиме непрерывной работы. Мониторинг средств контроля включает наблюдение за тем, функционируют ли они, и были ли они изменены надлежащим образом в случае необходимости. Мониторинг может включать такие мероприятия, как: наблюдение руководства за тем, своевременно ли подготавливаются выверки расчетов с банками; оценка внутренними аудиторами соответствия действий персонала, занимающегося продажами, политике аудируемого лица в отношении определенных условий договоров с покупателями; осуществление надзора за соответствием действий персонала политике аудируемого лица в области этики или деловой практики. Мониторинг осуществляется с целью обеспечения непрерывной эффективной работы средств контроля. Так, например, если не осуществлять мониторинг своевременности и точности выверки расчетов с банками, то персонал, может прекратить заниматься ее проведением.
11. Внутренние аудиторы или персонал, выполняющий аналогичные функции, могут участвовать в процессе мониторинга средств контроля путем проведения своих оценок средств контроля. Обычно, они регулярно предоставляют руководству информацию о функционировании системы внутреннего

контроля, сосредоточивая основное внимание на оценке ее эффективности, и сообщают информацию о ее достоинствах и недостатках, а также предоставляют рекомендации по ее улучшению.

12. Мониторинговые мероприятия могут включать использование информации, полученной извне. Эта информация может указывать на проблемы или важные области, требующие улучшения. Покупатели косвенно подтверждают данные счетов, оплачивая их. Руководство, осуществляя мониторинг, может также учитывать сообщения внешних аудиторов, касающиеся системы внутреннего контроля.

**Условия и события, которые могут указывать на риски существенного искажения**

1. Операции в регионах, которые являются экономически нестабильными, например, в странах со значительной девальвацией национальной валюты или экономикой с высоким уровнем инфляции.
2. Операции, зависящие от неустойчивых рынков, например, фьючерсная торговля.
3. Высокий уровень сложности нормативного регулирования.
4. Вопросы, связанные с непрерывностью деятельности и ликвидностью, например, в случае потери аудируемым лицом важных покупателей.
5. Ограничения возможностей аудируемого лица по привлечению средств.
6. Изменения в отрасли, в которой осуществляет свою деятельность аудируемое лицо.
7. Изменения в сети поставщиков.
8. Разработка или предложение новых видов товаров, работ или услуг либо освоение новых видов деятельности.
9. Перемещение хозяйственной деятельности в новые регионы.
10. Такие изменения в деятельности аудируемого лица, как крупные приобретения или реорганизация, иные необычные события.
11. Предполагаемые продажи сегментов деятельности.
12. Сложные схемы объединения или совместной деятельности.
13. Сложные финансовые расчеты, предполагающие обязательства аудируемого лица, которые не отражаются в его бухгалтерской отчетности.
14. Значительный объем операций со связанными сторонами.
15. Нехватка персонала с надлежащими навыками ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.
16. Изменения, связанные с основным управленческим персоналом, включая увольнение руководителей.
17. Недостатки в системе внутреннего контроля, в особенности те, на которые руководство не обращает внимания.
18. Несоответствие стратегии аудируемого лица в области информационных систем и стратегии в области хозяйственной деятельности.
19. Изменения в информационных системах.
20. Установка существенно новых информационных систем, связанных с составлением бухгалтерской отчетности.
21. Запросы, направленные контролирующими органами аудируемому лицу относительно хозяйственных операций или их финансовых результатов.
22. Искажения, допущенные в предыдущие периоды, значительный объем корректировок в конце отчетного периода.
23. Существенный объем нетиповых хозяйственных операций или неповторяющихся операций, включая операции внутри группы компаний и операции, связанные с возникновением значительной выручки в конце отчетного периода.
24. Операции, которые проведены в бухгалтерском учете в соответствии с намерениями руководства аудируемого лица, например, реструктуризация долга, активы, подлежащие продаже, и классификация ликвидных ценных бумаг.
25. Введение в учетную политику новых учетных принципов, стандартов, положений, инструкций.

26. Учетные записи, предполагающие сложные многоступенчатые расчеты параметров.
27. События или хозяйственные операции, которые сопряжены с существенной неопределенностью стоимостных параметров, включая, оценочные значения.
28. Незавершенные судебные дела и обремененные условиями обязательства, например, гарантии по продажам, финансовые гарантии или обязательства в отношении восстановления окружающей среды.