

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**  
**1 декабря 2010 г. N 147**

**ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПРАВИЛ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ "АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ,  
ВЫПОЛНЯЕМЫЕ В СООТВЕТСТВИИ С ОЦЕНЕННЫМИ РИСКАМИ"**

На основании статьи 22 Закона Республики Беларусь от 8 ноября 1994 года "Об аудиторской деятельности" в редакции Закона Республики Беларусь от 18 декабря 2002 года Министерство финансов Республики Беларусь ПОСТАНОВЛЯЕТ:

1. Утвердить прилагаемые правила аудиторской деятельности "Аудиторские процедуры, выполняемые в соответствии с оцененными рисками".
2. Настоящее постановление вступает в силу после его официального опубликования.

Министр

А.М.Харковец

УТВЕРЖДЕНО  
Постановление  
Министерства финансов  
Республики Беларусь  
01.12.2010 N 147

**ПРАВИЛА**  
**АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ "АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ, ВЫПОЛНЯЕМЫЕ В**  
**СООТВЕТСТВИИ С ОЦЕНЕННЫМИ РИСКАМИ"**

**РАЗДЕЛ I**  
**ДЕЙСТВИЯ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ**

**ГЛАВА 1**  
**ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

1. Правила аудиторской деятельности "Аудиторские процедуры, выполняемые в соответствии с оцененными рисками" (далее - Правила) устанавливают единые требования к действиям аудиторских организаций или аудиторов - индивидуальных предпринимателей (далее - аудиторская организация) при планировании и последующем выполнении аудиторских процедур в соответствии с оцененными рисками существенного искажения информации как на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целом, так и на уровне предпосылок ее подготовки.

2. Настоящими Правилами определяются:

общие ответные действия, выполняемые аудиторской организацией в соответствии с оцененными рисками существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом (требования к аудиторским организациям в части планирования общих ответных действий на выявленные риски существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности);

аудиторские процедуры, выполняемые аудиторской организацией в соответствии с оцененными рисками существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности (требования к аудиторским организациям при планировании и последующем выполнении тестов средств контроля, а также процедур проверки по существу, характер, временные рамки и объем которых соответствуют оцененным рискам существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности);

подходы к оценке достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств (требования к аудиторским организациям при определении правильности сделанных ранее оценок рисков существенного искажения информации и формировании выводов о достаточности и надлежащем характере полученных аудиторских доказательств, а также требования, предъявляемые к подготовке рабочей документации).

3. Для целей настоящих Правил используются следующие термины и их определения:

временные рамки аудиторской процедуры - время выполнения аудиторской процедуры либо период или дата, к которым относятся аудиторские доказательства;

объем аудиторской процедуры - количество объектов проверки, по отношению к которым выполняется конкретная аудиторская процедура;

характер аудиторской процедуры - сущность аудиторской процедуры, определяемая целью ее проведения и разновидностью.

4. С целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня аудиторская организация должна:

определить общие ответные действия на выявленные риски существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом;

спланировать и в последующем выполнить аудиторские процедуры, соответствующие оцененным рискам существенного искажения на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

## ГЛАВА 2

### ОБЩИЕ ОТВЕТНЫЕ ДЕЙСТВИЯ НА ВЫЯВЛЕННЫЕ РИСКИ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ

5. Аудиторская организация должна определить общие ответные действия, выполняемые в соответствии с оцененными рисками существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом. Такие ответные действия могут включать:

соблюдение аудиторами, проводящими аудит, принципа профессионального скептицизма при сборе и оценке аудиторских доказательств;

привлечение к аудиту наиболее квалифицированных аудиторов или работников аудиторской организации, имеющих специальные знания в какой-либо отдельной области, а также в случае необходимости использование работы экспертов;

усиление контроля со стороны руководства аудиторской организации за ходом проведения аудита;

использование случайности и непредсказуемости при выборе аудиторских процедур; изменение характера, временных рамок и объема аудиторских процедур.

6. Понимание аудиторской организацией контрольной среды аудируемого лица оказывает влияние на оценку рисков существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом.

Наличие эффективной контрольной среды позволяет аудиторской организации больше полагаться на систему внутреннего контроля аудируемого лица и на надежность аудиторских доказательств, представленных самим аудируемым лицом, и дает возможность аудиторской организации выполнять отдельные аудиторские процедуры по отношению к учетным данным на промежуточные даты, а не на конец отчетного периода.

Если контрольной среде присущи недостатки, то аудиторская организация выполняет больше аудиторских процедур по отношению к учетным данным на конец отчетного периода, чем на промежуточные даты, и стремится получить более убедительные аудиторские доказательства в результате процедур проверки по существу, изменяя для этого их характер или увеличивая количество объектов, включаемых в объем аудита.

7. При оценке рисков существенного искажения информации и определении общих ответных действий, выполняемых в соответствии с этими рисками, аудиторской организации следует выработать общий подход к проведению аудита. Так, аудиторская организация может выполнять только процедуры проверки по существу (подход по существу) или наряду с процедурами проверки по существу использовать тесты средств контроля (комбинированный подход).

## РАЗДЕЛ II

### АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ, ВЫПОЛНЯЕМЫЕ В СООТВЕТСТВИИ С ОЦЕНЕННЫМИ РИСКАМИ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ НА УРОВНЕ ПРЕДПОСЫЛОК ПОДГОТОВКИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

## ГЛАВА 3

### ХАРАКТЕР, ВРЕМЕННЫЕ РАМКИ И ОБЪЕМ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР

8. После определения общих ответных действий, соответствующих оцененным рискам существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, аудиторская организация должна спланировать и в последующем выполнить аудиторские процедуры, характер, временные рамки и объем которых предопределяются оцененными рисками существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской

(финансовой) отчетности. При планировании аудиторских процедур необходимо учитывать следующие факторы:

значимость рисков существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

вероятность возникновения существенного искажения информации;

характеристики групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета или раскрытий информации;

характер конкретных средств контроля, применяемых аудируемым лицом, а также способ их реализации (ручной или автоматизированный);

возможность получения аудиторских доказательств эффективности функционирования средств контроля по предотвращению или выявлению и устранению существенных искажений информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

9. Оценка аудиторской организацией выявленных рисков существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности является основой для формирования надлежащего подхода к планированию и последующему выполнению аудиторских процедур.

Аудиторская организация может установить, что выполнение только тестов средств контроля может стать эффективным ответным действием в отношении оцененного риска существенного искажения информации на уровне отдельной предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если аудиторские процедуры оценки рисков не позволили выявить эффективных средств контроля, уместных в отношении конкретной предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, или если тестирование эффективности функционирования средств контроля нецелесообразно, аудиторская организация может прийти к выводу, что по отношению к определенным предпосылкам подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности уместно выполнение только процедур проверки по существу. В таком случае аудиторская организация не рассматривает влияние средств контроля при оценке рисков существенного искажения информации. Однако аудиторской организации необходимо удостовериться в том, что выполнение только процедур проверки по существу в отношении соответствующей предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности является эффективным для сокращения риска существенного искажения информации до приемлемо низкого уровня.

Аудиторская организация может также установить, что эффективным является комбинированный подход, при котором используются как тесты средств контроля, так и аудиторские процедуры проверки по существу.

Независимо от выбранного подхода аудиторская организация должна планировать и выполнять аудиторские процедуры в отношении каждой существенной группы однотипных операций, каждого существенного остатка по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации.

10. Характер выполняемых аудиторских процедур зависит от их целей (тесты средств контроля или процедуры проверки по существу) и вида (инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, повторное выполнение, аналитические процедуры). В отношении определенных предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности одни аудиторские процедуры могут быть более уместными, чем другие. Так, в отношении оцененного аудиторской организацией риска существенного искажения информации по предпосылке полноты для статей, отражающих доходы аудируемого лица, тесты средств контроля могут быть наиболее уместными, в то же время в отношении предпосылки возникновения для таких статей более уместными будут процедуры проверки по существу.

11. Выбор аудиторских процедур основывается на оценке рисков существенного искажения информации. Чем выше риск существенного искажения информации, тем более надежными и уместными должны быть аудиторские доказательства, получаемые аудиторской организацией в результате процедур проверки по существу. Это касается как отдельных видов аудиторских процедур, так и их сочетаний.

12. При планировании аудиторских процедур аудиторская организация должна учитывать информацию, на основании которой осуществлялась оценка рисков существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности для каждой группы однотипных операций, каждого остатка по счетам бухгалтерского учета и случая раскрытия информации. При этом аудиторская организация должна рассматривать как отдельные характеристики каждой группы однотипных операций, каждого остатка по счетам бухгалтерского учета или случая раскрытия информации (то есть внутривозможный риск), так и то, учитывались ли аудиторской организацией при оценке рисков существенного искажения информации средства контроля аудируемого лица (то есть риск средств контроля).

Так, если риск возникновения существенного искажения информации в отношении группы однотипных операций невысок без учета соответствующих средств контроля, аудиторская

организация может принять решение, что для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств необходимо провести только аналитические процедуры проверки по существу.

С другой стороны, если аудиторская организация оценивает риск существенного искажения информации как низкий за счет применения аудируемым лицом эффективной системы внутреннего контроля и планирует провести процедуры проверки по существу, основанные на эффективном функционировании средств контроля аудируемого лица, ей необходимо выполнить тесты средств контроля для получения аудиторских доказательств эффективности функционирования таких средств контроля. Данная ситуация может иметь место для группы однотипных несложных операций, которые повседневно обрабатываются и контролируются информационной системой аудируемого лица.

13. Если при выполнении аудиторских процедур используется информация, генерируемая информационной системой аудируемого лица, аудиторской организации необходимо получить доказательства относительно точности и полноты такой информации.

14. Аудиторская организация должна определить временные рамки выполнения аудиторских процедур.

Аудиторская организация может выполнять тесты средств контроля или процедуры проверки по существу на промежуточную дату либо на конец отчетного периода. Чем выше риск существенного искажения информации, тем более эффективным может быть выполнение процедур проверки по существу на конец отчетного периода или ближе к концу отчетного периода, а также выполнение аудиторских процедур без предварительного уведомления.

С другой стороны, выполнение аудиторских процедур на промежуточную дату может помочь аудиторской организации выявить существенные проблемы на ранней стадии аудита и по возможности разрешить их с помощью руководства аудируемого лица.

Если аудиторская организация выполняет тесты средств контроля или процедуры проверки по существу на промежуточную дату, то ей необходимо получить дополнительные аудиторские доказательства в отношении периода, оставшегося до отчетной даты.

Некоторые аудиторские процедуры могут быть выполнены только в конце отчетного периода или после его окончания (такие как проверка корректировок, сделанных в процессе подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также проверка соответствия данных бухгалтерской (финансовой) отчетности данным бухгалтерского учета).

15. При определении временных рамок выполняемых аудиторских процедур аудиторская организация должна учитывать:

контрольную среду;

период времени, когда аудиторской организации может быть доступна необходимая информация (электронная информация может быть впоследствии изменена, либо наблюдение за конкретными операциями возможно только в определенный момент времени);

характер риска существенного искажения информации (так, если существует риск завышения выручки от реализации товаров (работ, услуг) с целью увеличения прибыли, аудиторской организации следует проверить договора поставки, существующие на конец отчетного периода, и соответствующие хозяйственные операции на предмет соответствия бухгалтерских записей фактическим данным и операциям);

период или дату, к которым относятся аудиторские доказательства.

16. При определении объема аудиторских процедур аудиторской организации следует руководствоваться профессиональным суждением. При этом необходимо учитывать уровень существенности, оценку рисков существенного искажения информации и уровень уверенности, который аудиторская организация планирует получить. Чем выше риск существенного искажения информации, тем больше должен быть объем аудиторских процедур. Однако увеличение объема аудиторских процедур эффективно лишь в том случае, если выполняемые аудиторские процедуры сами по себе уместны по отношению к данным конкретным рискам существенного искажения информации.

При использовании выборочных методов аудита аудиторская организация должна учитывать, что если объем выборки, отобранной из генеральной совокупности, слишком мал или ошибки не были прослежены надлежащим образом, то может возникнуть недопустимо высокий риск того, что вывод аудиторской организации, основанный на анализе выборки, будет отличаться от вывода, который мог бы быть сделан, если бы предметом исследования той же самой аудиторской процедуры была вся генеральная совокупность.

При использовании сочетаний различных аудиторских процедур аудиторской организации необходимо учитывать, какой объем будет приемлемым при выполнении данных процедур в комплексе.

17. Аудиторская организация должна выполнять тесты средств контроля, если: при оценке риска существенного искажения информации учитывалось наличие эффективных средств контроля аудируемого лица;

выполнение только процедур проверки по существу не обеспечивает достаточных надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

18. Если при оценке рисков существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности предполагалось наличие эффективных средств контроля аудируемого лица, то аудиторская организация должна провести тестирование средств контроля для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что данные средства контроля эффективно функционировали именно в те моменты времени в течение аудируемого отчетного периода, когда они и должны были функционировать.

Тесты эффективности функционирования средств контроля выполняются только в отношении тех средств контроля, которые по мнению аудиторской организации являются надлежащими для предотвращения или выявления и устранения существенных искажений информации на уровне той или иной предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

19. Если по мнению аудиторской организации снижение рисков существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности до приемлемо низкого уровня с помощью аудиторских доказательств, полученных в результате выполнения только процедур проверки по существу, не представляется возможным или целесообразным, то ей необходимо выполнить тестирование соответствующих средств контроля для получения аудиторских доказательств относительно их эффективного функционирования. Так, в случае, когда аудируемое лицо осуществляет свою деятельность, используя информационные технологии (провайдер интернет-услуг или оператор сотовой связи), и документирование операций организовано и осуществляется исключительно посредством информационных систем, может отсутствовать в необходимом для проведения аудита объеме документация в отношении совершенных хозяйственных операций и аудиторская организация может посчитать невозможным планирование и проведение эффективных процедур проверки по существу, которые сами по себе обеспечили бы достаточные надлежащие аудиторские доказательства на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

20. Процесс тестирования эффективности функционирования средств контроля отличается от процесса получения аудиторских доказательств относительно их применения.

Получая аудиторские доказательства относительно применения аудируемым лицом средств контроля посредством выполнения процедур оценки рисков, аудиторская организация может определить, что соответствующие средства контроля существуют и что аудируемое лицо их использует.

Выполняя тестирование средств контроля, аудиторская организация получает аудиторские доказательства эффективного функционирования средств контроля. Этот процесс включает в себя получение аудиторских доказательств относительно применения средств контроля в определенные моменты времени в течение аудируемого отчетного периода, последовательности и постоянства их применения, а также того, каким образом и кем они применялись.

Если в различные моменты времени в течение аудируемого отчетного периода применялись существенно отличающиеся друг от друга средства контроля, то аудиторская организация должна рассматривать каждое из них в отдельности.

Аудиторская организация может осуществлять тестирование эффективности функционирования средств контроля одновременно с оценкой их организации и получением аудиторских доказательств их применения.

21. Некоторые процедуры оценки рисков, которые аудиторская организация выполняет для оценки организации средств контроля и подтверждения их применения, могут изначально не предназначаться для использования в качестве тестов средств контроля. Тем не менее, они могут предоставлять аудиторские доказательства относительно эффективности функционирования средств контроля и служить тестами средств контроля. Так, аудиторская организация может сделать запросы относительно применения руководством аудируемого лица методов сметного планирования, провести наблюдение за тем, как руководство сопоставляет ежемесячные сметы расходов с фактически произведенными расходами, а также проанализировать отчеты о расходах между сметами и фактически произведенными расходами. Данные аудиторские процедуры позволяют аудиторской организации получить информацию об организации и применении системы сметного планирования, а также предоставить аудиторские доказательства в отношении эффективности ее функционирования с точки зрения предотвращения или выявления существенных искажений информации при классификации расходов. В таком случае аудиторской организации следует определить достаточность аудиторских доказательств, полученных с помощью данных аудиторских процедур.

## ГЛАВА 5 ХАРАКТЕР ТЕСТОВ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ

22. Тесты эффективности функционирования средств контроля отличаются от процедур оценки организации и применения средств контроля, однако, как правило, включают те же самые виды аудиторских процедур, которые используются для оценки организации и применения средств контроля. Для тестирования эффективности функционирования средств контроля аудиторская организация помимо процедур запросов руководству и работникам аудируемого лица должна применять и другие аудиторские процедуры. Средства контроля, которые тестируются посредством запросов в сочетании с инспектированием или повторным выполнением, обычно обеспечивают аудиторской организации большую степень уверенности, чем те средства контроля, аудиторские доказательства в отношении которых базируются только на результатах запросов и наблюдений.

23. Характер отдельного средства контроля влияет на вид аудиторской процедуры, необходимой для получения аудиторских доказательств эффективного функционирования данного средства контроля.

Эффективность функционирования некоторых средств контроля может подтверждаться документарно (наличие утвержденного порядка санкционирования операций). В этих случаях аудиторской организации следует провести инспектирование таких документов. Однако для других средств контроля подобная документация может отсутствовать или быть неуместной в силу ряда обстоятельств, связанных, в частности, с контрольной средой (отсутствие закрепленных полномочий и ответственности) или автоматическим осуществлением некоторых видов контрольных действий в рамках информационной системы аудируемого лица. В таких случаях аудиторские доказательства эффективности функционирования средств контроля могут быть получены в результате запросов в сочетании с наблюдением.

24. При планировании тестов средств контроля аудиторская организация должна учитывать необходимость получения аудиторских доказательств эффективного функционирования как средств контроля, имеющих прямое отношение к предпосылкам подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и средств контроля, имеющих косвенное отношение к указанным предпосылкам, от которых зависит эффективность функционирования прямого контроля.

Так, аудиторская организация может ознакомиться с результатами осуществляемого аудируемым лицом контроля на основе отчета о случаях отступлений от установленных аудируемым лицом требований по продаже товаров в рассрочку, что относится к средствам прямого контроля. При этом аудиторской организации следует проанализировать как эффективность действий работников аудируемого лица по проверке сведений, отраженных в отчете, так и средств контроля, касающихся точности данных, включенных в отчет.

25. При использовании автоматизированного прикладного контроля ввиду постоянства, присущего процессу обработки бухгалтерских данных с помощью информационных систем, аудиторские доказательства применения контроля в совокупности с аудиторскими доказательствами эффективности функционирования общих средств контроля аудируемого лица (в особенности контроля за внесением изменений в информационные системы) могут в отдельных случаях обеспечить достаточные аудиторские доказательства эффективности функционирования применяемых средств контроля в течение соответствующего периода.

26. Аудиторская организация может планировать одновременное выполнение тестов средств контроля и детальных тестов по одной и той же операции. Целью тестов средств контроля является оценка эффективности функционирования средств контроля. Целью детальных тестов является обнаружение существенных искажений информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Несмотря на то, что эти цели различны, они могут быть достигнуты параллельно с помощью осуществления тестов средств контроля и детальных тестов по отношению к одной и той же хозяйственной операции.

27. Если при проведении конкретных процедур проверки по существу в отношении определенной предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности не было обнаружено искажения информации, то данный факт не обеспечивает аудиторских доказательств эффективности функционирования средств контроля, относящихся к проверяемой предпосылке. Однако искажения, выявленные аудиторской организацией при выполнении процедур проверки по существу, должны учитываться аудиторской организацией при оценке эффективности функционирования соответствующих средств контроля. Обнаруженные в результате выполнения аудиторских процедур существенные искажения, которые не были выявлены аудируемым лицом, обычно указывают на наличие существенных недостатков в системе внутреннего контроля, о которых аудиторская организация должна сообщить руководству аудируемого лица.

## ГЛАВА 6 ВРЕМЕННЫЕ РАМКИ ТЕСТОВ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ

28. Временные рамки выполнения тестов средств контроля зависят от цели аудиторской организации и определяют период времени, в котором на данные средства контроля можно полагаться. Если аудиторская организация тестирует средства контроля на определенную дату, то она получает аудиторские доказательства эффективности функционирования этих средств контроля только на эту дату. Однако если аудиторская организация тестирует средства контроля на протяжении некоторого периода, то она получает аудиторские доказательства эффективности функционирования средств контроля в течение всего этого периода.

29. Для целей аудиторской организации может быть достаточно аудиторских доказательств, относящихся только к определенному моменту времени, как в случае тестирования средств контроля товарно-материальных ценностей аудируемого лица, подсчитываемых в ходе инвентаризации, проводимой в конце отчетного периода.

Если аудиторской организации необходимы аудиторские доказательства эффективности функционирования средств контроля за весь период, то аудиторские доказательства, относящиеся только к определенному моменту времени, могут оказаться недостаточными. В таком случае аудиторской организации следует дополнить эти тесты средств контроля другими, способными предоставить необходимые аудиторские доказательства того, что средства контроля функционировали эффективно в соответствующие моменты времени в течение аудируемого периода. К таким тестам можно отнести тестирование мониторинга, осуществляемого аудируемым лицом в отношении своих средств контроля.

30. Если аудиторская организация получает аудиторские доказательства эффективного функционирования средств контроля на промежуточную дату, ей следует определить, какие дополнительные аудиторские доказательства необходимо получить в отношении оставшегося периода. При этом аудиторская организация должна учитывать:

- значимость оцененных рисков существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- конкретные средства контроля, которые были протестированы в течение промежуточного периода времени;

- степень убедительности полученных аудиторских доказательств эффективности функционирования этих средств контроля;

- продолжительность оставшегося периода;

- возможность сокращения объема дальнейших аудиторских процедур проверки по существу исходя из надежности средств контроля и контрольной среды.

Аудиторской организации следует получить аудиторские доказательства относительно характера и степени любых значительных изменений в системе внутреннего контроля аудируемого лица, включая изменения в информационных системах, учетных процессах и кадровом составе, которые могли возникнуть после промежуточной даты.

Дополнительные аудиторские доказательства могут быть получены путем увеличения объема тестирования эффективности функционирования средств контроля за оставшийся период или путем тестирования мониторинга, осуществляемого аудируемым лицом в отношении своих средств контроля.

31. Если аудиторская организация планирует использовать аудиторские доказательства относительно эффективности функционирования конкретных средств контроля, полученные в ходе предыдущих аудитов, то она должна получить аудиторские доказательства отсутствия каких-либо изменений в данных средствах контроля со времени последнего аудита. Для этого аудиторской организации следует направить соответствующие запросы в сочетании с выполнением процедур наблюдения или инспектирования.

32. Если аудиторская организация намерена полагаться на изменившиеся со времени последнего аудита средства контроля, она должна протестировать эффективность их функционирования в ходе текущего аудита, поскольку изменения средств контроля могут повлиять на уместность аудиторских доказательств, полученных в предыдущие периоды. Так, изменения, которые позволяют аудируемому лицу формировать в информационных системах новый вид отчетов, вероятно, не повлияют на актуальность аудиторских доказательств, полученных в предыдущий период. С другой стороны, изменение, связанное с применением иного способа арифметической обработки данных, окажет влияние на аудиторские доказательства.

33. Решение аудиторской организации в отношении того, полагаться ли на полученные в результате предыдущих аудитов аудиторские доказательства эффективного функционирования средств контроля, которые не претерпевали изменений, является предметом профессионального суждения. Кроме того, продолжительность периода между повторным тестированием таких средств контроля также является предметом профессионального суждения.

34. При решении вопросов о том, следует ли использовать аудиторские доказательства эффективности функционирования средств контроля, полученные в результате предыдущих аудитов, и какова должна быть продолжительность периода до повторного тестирования средства контроля, аудиторская организация должна учитывать:

- эффективность других элементов системы внутреннего контроля, таких как контрольная среда, мониторинг средств контроля, осуществляемый аудируемым лицом, и процесс оценки аудируемым лицом рисков хозяйственной деятельности;

- риски, связанные с характером контроля аудируемого лица (автоматизированный или осуществляемый вручную);

- эффективность общего контроля за информационными системами аудируемого лица;

- эффективность контроля и его применение аудируемым лицом, включая характер и масштабы отклонений, имевших место при применении средств контроля и выявленных в результате тестирования эффективности функционирования данных средств контроля в ходе предыдущих аудитов;

- вероятность того, что отсутствие соответствующих изменений отдельных средств контроля при изменении обстоятельств деятельности аудируемого лица может повлечь дополнительный риск;

- риск существенного искажения информации и степень, в которой аудиторская организация намерена полагаться на средства контроля.

Чем выше риск существенного искажения информации или чем в большей степени аудиторская организация намерена полагаться на средства контроля, тем меньше должен быть период до повторного тестирования средства контроля.

К факторам, которые обычно сокращают период времени до повторного тестирования средств контроля или не позволяют положиться на аудиторские доказательства, полученные в результате предыдущих аудитов, относятся:

- недостатки контрольной среды;

- недостатки мониторинга средств контроля, осуществляемого аудируемым лицом;

- значительная доля средств контроля, осуществляемых вручную;

- изменения в кадровом составе, которые в значительной степени влияют на применение средств контроля;

- изменение обстоятельств деятельности, которые указывают на необходимость внесения изменений в процесс контроля;

- недостатки общего контроля за информационными системами аудируемого лица.

35. Если аудиторская организация принимает решение использовать аудиторские доказательства, полученные в результате предыдущих аудитов, в отношении значительного количества средств контроля, то ей следует осуществлять тестирование эффективности функционирования некоторых из таких средств контроля в ходе каждого аудита, чтобы избежать ситуации, когда все средства контроля, на которые аудиторская организация предполагает положиться, тестируются одновременно в течение одного аудируемого периода и больше не проверяются в последующие аудируемые периоды. Помимо аудиторских доказательств об эффективности функционирования средств контроля, тестируемых в ходе текущего аудита, выполнение данных тестов обеспечивает дополнительные доказательства сохраняющейся эффективности контрольной среды и способствует принятию решения об уместности использования аудиторских доказательств, полученных в результате предыдущих аудитов.

Таким образом, если аудиторская организация в отношении некоторых средств контроля считает уместным использование аудиторских доказательств, полученных в ходе предыдущих аудитов, она должна запланировать проведение тестирования определенной части средств контроля из данной совокупности в каждом аудируемом периоде.

36. Если по мнению аудиторской организации оцененный риск существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности является значимым и аудиторская организация планирует полагаться на эффективность функционирования средств контроля, направленных на снижение этого риска, то она должна получить аудиторские доказательства относительно эффективности функционирования этих средств контроля в текущем периоде. Чем выше риск существенного искажения, тем больше таких доказательств необходимо получить.

Несмотря на то, что при планировании тестов эффективности функционирования средств контроля в отношении значимых рисков аудиторская организация, как правило, учитывает информацию, полученную в результате предыдущих аудитов, она не должна полагаться на аудиторские доказательства относительно эффективности функционирования таких средств контроля в отношении значимых рисков, полученные в результате предыдущих аудитов, а стремиться получить аудиторские доказательства в текущем периоде.

## ГЛАВА 7 ОБЪЕМ ТЕСТОВ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ

37. Аудиторская организация планирует тесты средств контроля для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что средства контроля аудируемого лица функционировали эффективно в течение всего проверяемого периода. При определении объема тестов средств контроля аудиторская организация должна учитывать:

частоту применения аудируемым лицом средств контроля в течение проверяемого периода;  
продолжительность отрезка времени в рамках аудируемого периода, в отношении которого аудиторская организация при проведении аудита планирует полагаться на эффективность функционирования соответствующих средств контроля;

уместность и надежность аудиторских доказательств, которые необходимо получить для подтверждения того, что данные средства контроля предотвращают или выявляют и устраняют существенные искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

объем аудиторских доказательств, полученных в результате тестирования других средств контроля, относящихся к данной предпосылке подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

степень, в которой аудиторская организация планирует полагаться на эффективность функционирования средств контроля при оценке рисков существенного искажения информации (и тем самым уменьшить количество процедур проверки по существу, основываясь на доверии к средствам контроля аудируемого лица);

ожидаемые отклонения в функционировании средства контроля.

38. Чем в большей степени при оценке рисков существенного искажения информации аудиторская организация полагается на эффективность функционирования средств контроля, тем больший объем тестов средств контроля ей следует выполнить. Кроме того, по мере увеличения уровня ожидаемых отклонений в функционировании средств контроля аудиторской организации необходимо увеличивать объем тестирования этого средства контроля.

Вместе с тем, аудиторской организации следует определить, не указывает ли уровень ожидаемых отклонений в функционировании средств контроля на то, что такой контроль не будет достаточным для уменьшения рисков существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности до необходимого аудиторской организации значения. Если уровень ожидаемых отклонений предполагается слишком высоким, то аудиторская организация может принять решение о неэффективности тестирования средств контроля в отношении определенной предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

39. Поскольку информационным системам обработки бухгалтерских данных присуще постоянство, аудиторской организации нет необходимости увеличивать объем тестирования автоматизированных средств контроля. Автоматизированные средства контроля будут функционировать постоянно до тех пор, пока не будет изменена программа (включая таблицы, файлы или другие непрерывно обрабатываемые данные, используемые программой).

Аудиторской организации необходимо:

определить, что автоматизированные средства контроля функционируют в соответствии с их предназначением (это может быть сделано как в тот момент, когда средства контроля были впервые внедрены, так и в какое-либо другое время);

протестировать данные средства контроля для того, чтобы убедиться в их эффективном функционировании. Такие тесты могут включать определение того, что изменения в программе не осуществлялись без соответствующей документальной фиксации и надзора; применение данной версии программы, предназначенной для обработки хозяйственных операций, соответствующим образом санкционировано; соответствующие общие средства контроля функционируют эффективно.

## ГЛАВА 8 ПРОЦЕДУРЫ ПРОВЕРКИ ПО СУЩЕСТВУ

40. Процедуры проверки по существу выполняются с целью обнаружения существенных искажений информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и включают:

детальные тесты в отношении групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации;

аналитические процедуры.

Аудиторская организация планирует и выполняет процедуры проверки по существу в соответствии с оцененными рисками существенного искажения информации.

41. Поскольку оценка рисков существенного искажения информации проводится на основе профессионального суждения и может быть недостаточно точной для выявления всех рисков существенного искажения, а также в силу существования неотъемлемых ограничений, присущих системе внутреннего контроля аудируемого лица, аудиторская организация независимо от оцененных рисков существенного искажения информации должна спланировать и выполнить процедуры проверки по существу в отношении каждой существенных групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации.

Таким образом, если для определенных предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении каких-либо групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации риск существенного искажения информации по мнению аудиторской организации может быть уменьшен до приемлемо низкого уровня путем выполнения только тестов средств контроля, то в отношении каждой существенных групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации аудиторская организация обязана всегда выполнять процедуры проверки по существу.

42. Если аудиторская организация установила, что оцененный риск существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности является значимым, то аудиторская организация должна выполнить процедуры проверки по существу, соответствующие этому риску.

Так, если аудиторская организация установила, что на руководство аудируемого лица оказывается давление с целью достижения определенного уровня прибыли, то может существовать риск того, что руководство увеличит размер выручки, нарушая при этом метод ее определения, или выписывая счета, когда отгрузка еще не произошла (в случае признания выручки по отгрузке). В таких обстоятельствах аудиторская организация может, например, запросить внешние подтверждения не только неоплаченных сумм, но и условий договора, включая дату, права на возврат и условия поставки. Кроме того, аудиторская организация может решить провести опрос работников аудируемого лица относительно изменений в условиях договора и поставок.

43. Если в случае выявления значимых рисков аудиторская организация применяет подход по существу, заключающийся в выполнении только процедур проверки по существу, то в отношении значимых рисков уместными процедурами проверки по существу являются только детальные тесты либо сочетания детальных тестов и аналитических процедур.

44. Процедуры проверки по существу в отношении процесса завершения подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности должны включать следующие аудиторские процедуры:

проверку соответствия бухгалтерской (финансовой) отчетности данным бухгалтерского учета;

проверку и анализ существенных бухгалтерских записей и корректировок, сделанных в процессе подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Характер и объем проверки аудиторской организацией бухгалтерских записей и корректировок зависят от характера и сложности процесса подготовки и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемым лицом и от связанных с этим процессом рисков существенного искажения информации.

## ГЛАВА 9 ХАРАКТЕР ПРОЦЕДУР ПРОВЕРКИ ПО СУЩЕСТВУ

45. Аналитические процедуры, выполняемые в качестве аудиторских процедур проверки по существу, как правило, более применимы к большим объемам хозяйственных операций, которые имеют тенденцию быть предсказуемыми на протяжении времени. Детальные тесты обычно более уместны для получения аудиторских доказательств относительно определенных предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета (включая проверку существования и стоимостной оценки).

В некоторых обстоятельствах аудиторская организация может установить, что для уменьшения риска существенного искажения информации до приемлемо низкого уровня достаточно выполнения только аналитических процедур проверки по существу, как в случае, когда оценка риска существенного искажения информации в отношении группы однотипных операций подтверждается аудиторскими доказательствами, полученными в результате проведения тестирования эффективности функционирования средств контроля.

В других ситуациях аудиторская организация может прийти к выводу, что детальные тесты или сочетания аналитических процедур проверки по существу и детальных тестов более соответствуют оцененным рискам существенного искажения информации.

46. Аудиторская организация разрабатывает детальные тесты, соответствующие оцененным рискам, с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств для достижения запланированного уровня уверенности на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской

(финансовой) отчетности. Так, при планировании процедур проверки по существу в отношении предпосылок существования или возникновения, аудиторская организация выбирает статью бухгалтерской (финансовой) отчетности и определяет способы получения аудиторских доказательств, подтверждающих соответствующую сумму. С другой стороны, при планировании аудиторских процедур проверки по существу в отношении предпосылки полноты аудиторская организация выбирает те аудиторские процедуры, которые позволяют получить аудиторские доказательства того, что определенная сумма должна быть включена в соответствующую статью бухгалтерской (финансовой) отчетности, и проверяет, действительно ли она включена в эту статью. Так, аудиторская организация может проинспектировать последующие за отчетным периодом денежные перечисления, чтобы выяснить, были ли отражены в учете осуществленные закупки и кредиторская задолженность.

47. При планировании аналитических процедур, выполняемых в качестве процедур проверки по существу, аудиторская организация учитывает следующие факторы:

уместность использования аналитических процедур, выполняемых в качестве процедур проверки по существу, в отношении конкретных предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

надежность внешних или внутренних данных, на основании которых рассчитаны ожидаемые учетные показатели или соотношения;

достаточную точность определения ожидаемого учетного показателя или соотношения, чтобы на его основании можно было выявить существенное искажение информации с учетом запланированного уровня уверенности;

приемлемую по мнению аудиторской организации величину отклонения учетных данных от ожидаемых величин.

Аудиторская организация должна предусмотреть тестирование средств контроля (при их наличии) за подготовкой аудируемым лицом информации, используемой аудиторской организацией при выполнении аналитических процедур. Если такие средства контроля эффективны, аудиторская организация может быть более уверена в надежности информации и в результатах аналитических процедур. В качестве альтернативы аудиторская организация может установить, тестировалась ли данная информация в ходе аудита текущего или предыдущего периода.

## ГЛАВА 10 ВРЕМЕННЫЕ РАМКИ ПРОЦЕДУР ПРОВЕРКИ ПО СУЩЕСТВУ

48. Если процедуры проверки по существу выполняются на промежуточную дату, то применительно к оставшемуся периоду аудиторская организация должна выполнить дополнительные процедуры проверки по существу либо процедуры проверки по существу в сочетании с тестами средств контроля, чтобы обоснованно распространить свои выводы с промежуточной даты до конца отчетного периода.

49. При некоторых обстоятельствах процедуры проверки по существу могут быть выполнены на промежуточную дату. В этом случае повышается риск того, что искажения, которые могут иметь место ближе к концу отчетного периода, не будут выявлены аудиторской организацией. Этот риск увеличивается по мере того, как удлиняется оставшийся период. При рассмотрении вопроса, следует ли выполнять процедуры проверки по существу на промежуточную дату, аудиторская организация должна учитывать:

контрольную среду и другие уместные средства контроля;

наличие доступной информации, необходимой для проведения аудиторских процедур, по состоянию на более позднюю дату;

цель аудиторских процедур проверки по существу;

оцененный риск существенного искажения информации;

характер групп однотипных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета, а также соответствующих предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

возможность аудиторской организации выполнять надлежащие процедуры проверки по существу или их сочетания с тестами средств контроля, чтобы охватить оставшийся период и снизить риск необнаружения существенных искажений информации, которые могут иметь место в конце периода.

50. Несмотря на то, что аудиторская организация не обязана получать аудиторские доказательства эффективности функционирования средств контроля, чтобы иметь основания для распространения на весь аудируемый период своих выводов, сформированных в отношении периода до промежуточной даты, ей следует учитывать, достаточно ли будет выполнения только процедур проверки по существу, чтобы охватить оставшийся период. Если аудиторская организация приходит к выводу, что выполнения одних только процедур проверки по существу будет недостаточно, она должна провести тестирование эффективности функционирования

соответствующих средств контроля или выполнить процедуры проверки по существу по состоянию на конец отчетного периода.

51. В обстоятельствах, когда аудиторская организация выявила риски существенного искажения информации, явившиеся результатом недобросовестных действий, она может изменить временные рамки выполнения аудиторских процедур.

Так, при наличии рисков недобросовестных действий аудиторские процедуры, которые можно было бы выполнить для распространения мнения в отношении промежуточного периода на весь аудируемый период, будут неэффективными. В связи с чем аудиторская организация может прийти к выводу о необходимости выполнения процедур проверки по существу на конец отчетного периода или на дату, близкую к концу периода.

52. Аудиторская организация, как правило, сравнивает и согласовывает данные бухгалтерской (финансовой) отчетности на конец периода с сопоставимой информацией на промежуточную дату для выявления сумм, которые представляются необычными, исследует такие суммы и выполняет соответствующие аналитические процедуры или детальные тесты для тестирования оставшейся части отчетного периода.

Если аудиторская организация планирует выполнить аналитические процедуры в отношении оставшейся части отчетного периода, то она должна проанализировать, возможно ли спрогнозировать по состоянию на конец отчетного периода остатки по счетам бухгалтерского учета или результаты учета определенных групп однотипных операций (с точки зрения величины суммовых значений показателей, их удельного веса, структуры). Аудиторской организации также следует рассмотреть вопрос, являются ли надлежащими осуществляемые аудируемым лицом процедуры анализа и выполнения необходимых корректировок в отношении таких групп однотипных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета на промежуточные даты, а также отнесения хозяйственных операций к соответствующим отчетным периодам.

Кроме того, аудиторской организации следует учитывать, содержат ли информационные системы аудируемого лица, связанные с подготовкой бухгалтерской (финансовой) отчетности, информацию о состоянии счетов бухгалтерского учета на конец периода и о хозяйственных операциях за оставшийся период, достаточную для исследования:

значимых необычных операций и (или) бухгалтерских записей (включая те, что имели место в конце отчетного периода или ближе к нему);

причин имевших место существенных отклонений или ожидаемых, но не возникших отклонений;

изменений состава групп однотипных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета.

Процедуры проверки по существу, относящиеся к оставшемуся периоду, зависят от того, выполняла ли аудиторская организация тесты средств контроля.

53. Если существенные искажения информации будут обнаружены в группах однотипных операций или остатках по счетам бухгалтерского учета на промежуточную дату, то аудиторской организации следует либо пересмотреть соответствующую оценку риска существенного искажения информации, а также характер, временные рамки или объем запланированных ранее процедур проверки по существу, которые охватывают оставшийся период и выполняются в отношении этих групп однотипных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета, либо расширить или повторно выполнить такие аудиторские процедуры в конце отчетного периода.

54. Использование аудиторских доказательств, полученных в результате выполнения процедур проверки по существу в ходе предыдущего аудита, является недостаточным исходя из оценки риска существенного искажения информации в текущем периоде. В большинстве случаев такие аудиторские доказательства не являются убедительными для текущего периода. Для того чтобы аудиторские доказательства, полученные в результате предыдущего аудита, могли быть использованы в текущем периоде, сами аудиторские доказательства и предмет, в отношении которого они были получены, не должны существенно измениться.

## ГЛАВА 11

### ОБЪЕМ ПРОЦЕДУР ПРОВЕРКИ ПО СУЩЕСТВУ

55. Чем выше уровень риска существенного искажения информации, тем больший объем процедур проверки по существу следует выполнить для уменьшения риска необнаружения существенного искажения информации до приемлемо низкого уровня. Поскольку риск существенного искажения информации связан с системой внутреннего контроля аудируемого лица, то объем процедур проверки по существу может быть увеличен вследствие неудовлетворительных результатов, полученных после выполнения тестов эффективности функционирования средств контроля. Однако увеличивать объем проводимых аудиторских процедур целесообразно только в том случае, если аудиторские процедуры сами по себе являются надлежащими по отношению к конкретному риску существенного искажения информации.

56. При планировании детальных тестов объем тестирования обычно определяется объемом выборки, который зависит от уровня риска существенного искажения информации. Кроме того, аудиторская организация должна учитывать и другие факторы, в частности, не будет ли более эффективным использование других методов выбора элементов для тестирования, таких как отбор значительных по стоимостному значению или необычных элементов из генеральной совокупности вместо построения репрезентативной выборки или стратификации генеральной совокупности путем деления генеральной совокупности на страты (подмножества), каждая из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками.

При планировании аналитических процедур проверки по существу аудиторская организация должна определить максимальную величину отклонений фактических значений от ожидаемых, в пределах которой аудиторская организация не будет проводить дополнительных исследований данного вопроса. При этом величина отклонений преимущественно определяется существенностью и необходимым уровнем уверенности. Процесс определения величины отклонений включает рассмотрение возможности того, что искажения в определенных остатках по счетам бухгалтерского учета, группах однотипных операций или раскрытиях информации в совокупности могут достичь существенной величины. При планировании аналитических процедур проверки по существу аудиторская организация должна увеличивать требуемый уровень уверенности по мере изменения оценки аудиторской организацией риска существенного искажения информации в сторону увеличения.

57. Аудиторская организация должна выполнить аудиторские процедуры, чтобы оценить, соответствует ли общее представление бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая относящиеся к ней раскрытия информации, применяемым принципам составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторская организация должна рассмотреть, представлены ли данные бухгалтерской (финансовой) отчетности с соблюдением надлежащей классификации и соответствующим раскрытием информации. Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности включает также адекватное раскрытие существенных вопросов, касающихся формы, структуры представления и содержания бухгалтерской (финансовой) отчетности, примечаний к ней, включая, в частности, используемую терминологию, уровень детализации, классификацию статей в отчетности и основания для представленных сумм.

Аудиторская организация должна определить, следовало ли руководству аудируемого лица раскрыть какой-либо отдельный вопрос в контексте обстоятельств и фактов, о которых аудиторской организации стало известно на данный момент времени. Проводя оценку общего представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая соответствующие раскрытия информации, аудиторская организация должна учитывать оцененный риск существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

### РАЗДЕЛ III ОЦЕНКА ДОСТАТОЧНОСТИ И НАДЛЕЖАЩЕГО ХАРАКТЕРА ПОЛУЧЕННЫХ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

#### ГЛАВА 12 ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПРАВИЛЬНОСТИ ОЦЕНОК РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ И ФОРМИРОВАНИЕ ВЫВОДОВ О ДОСТАТОЧНОСТИ И НАДЛЕЖАЩЕМ ХАРАКТЕРЕ ПОЛУЧЕННЫХ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

58. Основываясь на выполненных аудиторских процедурах и полученных аудиторских доказательствах, аудиторская организация должна оценить, не изменились ли сделанные ею ранее оценки рисков существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

59. Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности представляет собой кумулятивный и повторяющийся процесс. По мере выполнения аудиторской организацией запланированных аудиторских процедур она получает аудиторские доказательства, на основании которых может принять решение изменить характер, временные рамки или объем других запланированных аудиторских процедур, поскольку в ходе аудита аудиторская организация может выявить информацию, которая будет значительно отличаться от той, на основе которой производилась оценка риска существенного искажения.

Так, масштаб искажений, которые обнаружила аудиторская организация, выполняя процедуры проверки по существу, может изменить ее профессиональное суждение относительно оценок рисков существенного искажения информации и может указывать на значительные недостатки в системе внутреннего контроля аудируемого лица. В таких обстоятельствах аудиторской организации, возможно, потребуется пересмотреть запланированные аудиторские

процедуры в соответствии с пересмотренным мнением об оцененных рисках существенного искажения информации в отношении соответствующих предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности для всех или некоторых групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета или случаев раскрытия информации.

60. Понятие эффективного функционирования средств контроля допускает возможность возникновения некоторых отклонений в применении аудируемым лицом средств контроля. Отклонения от предписанного порядка функционирования средств контроля могут быть вызваны такими факторами как изменения в составе работников, значительные сезонные колебания объема операций и человеческий фактор. Когда такие отклонения выявляются в ходе выполнения тестов средств контроля, аудиторской организации следует сделать специальные запросы для выяснения причин отклонений и их возможных последствий. Аудиторская организация должна определить, обеспечивают ли выполненные тесты средств контроля надлежащую уверенность в эффективности функционирования средств контроля, есть ли необходимость в проведении дополнительных тестов средств контроля или процедур проверки по существу в отношении потенциальных рисков искажения информации.

61. При проведении аудита аудиторская организация не должна допускать, что выявленный факт недобросовестного действия или ошибки является единственным, и поэтому должна определить, каким образом фактически обнаруженное искажение влияет на оцененные риски существенного искажения информации. Перед завершением аудита аудиторской организации следует оценить, является ли достигнутый уровень аудиторского риска приемлемо низким и нет ли необходимости пересмотра характера, временных рамок и объема аудиторских процедур. Аудиторская организация может пересмотреть как характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу, так и аудиторские доказательства эффективности функционирования соответствующих средств контроля.

62. Аудиторская организация должна сделать вывод относительно достаточности и надлежащего характера собранных аудиторских доказательств для снижения рисков существенного искажения информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности до приемлемо низкого уровня. При формировании мнения аудиторская организация должна учитывать все уместные аудиторские доказательства независимо от того, подтверждают они или опровергают предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

63. Определение достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств, служащих основой для выводов аудиторской организации на протяжении всего аудита, является предметом профессионального суждения. На суждение аудиторской организации относительно того, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, оказывают влияние следующие факторы:

- значительность возможных искажений на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и вероятность того, что они могут иметь существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность по отдельности или в совокупности с другими возможными искажениями;

- эффективность действий руководства и средств контроля аудируемого лица в отношении рисков существенного искажения информации;

- опыт, полученный во время предыдущих аудитов, связанный с аналогичными возможными искажениями;

- результаты выполненных аудиторских процедур, включая случаи, когда указанные аудиторские процедуры выявили случаи недобросовестных действий или ошибок;

- источник и надежность доступной информации;

- убедительность аудиторских доказательств;

- понимание деятельности аудируемого лица и его среды, включая систему внутреннего контроля.

64. Если аудиторская организация не получила достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении проверяемых предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, то она должна получить дополнительные аудиторские доказательства. Если аудиторская организация не в состоянии получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, то она должна выразить условно положительное аудиторское мнение или отказаться от выражения мнения.

## ГЛАВА 13 ПОДГОТОВКА РАБОЧЕЙ ДОКУМЕНТАЦИИ

65. Аудиторская организация должна документировать общие ответные действия, выполняемые в соответствии с оцененными рисками существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, а также характер, временные рамки и объем дальнейших аудиторских процедур, связь этих процедур с оцененными рисками

существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и результаты аудиторских процедур.

66. Если аудиторская организация планирует использовать аудиторские доказательства эффективности функционирования средств контроля, полученные в результате предыдущих аудитов, то она должна документально оформлять выводы, сделанные относительно надежности таких средств контроля, которые были протестированы в ходе предыдущего аудита.

67. Рабочая документация аудиторской организации должна содержать информацию о том, что данные в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица согласуются и увязаны с данными бухгалтерского учета, лежащими в основе этой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторская организация, руководствуясь профессиональным суждением, самостоятельно определяет формы документирования и отражает их в правилах аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора - индивидуального предпринимателя.

---