

НАЦИОНАЛЬНЫЕ ПРАВИЛА
аудиторской деятельности
«Особенности аудита
консолидированной
бухгалтерской (финансовой)
отчетности»

ГЛАВА 1
ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Настоящие национальные правила устанавливают требования к действиям аудиторских организаций, аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей (далее – аудиторы - индивидуальные предприниматели), при проведении аудита консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по группе организаций (далее – консолидированная отчетность группы), в тех случаях, когда аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности компонента и (или) иной финансовой информации компонента (далее – финансовая информация компонента) проводится аудиторской организацией компонента или аудитором - индивидуальным предпринимателем компонента.*

* Далее по тексту, если нет соответствующих оговорок, требования настоящих национальных правил, устанавливаемые к действиям аудиторских организаций, применяются в той же мере и к аудиторам – индивидуальным предпринимателям.

2. Аудиторской организации следует руководствоваться требованиями настоящих национальных правил также при проведении аудита индивидуальной бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, включающей показатели деятельности филиалов, представительств и иных обособленных подразделений аудируемого лица, аудит которых проводится другой аудиторской организацией.

3. Для целей настоящих национальных правил применяются следующие термины и их определения:

аудиторская группа – руководитель и другие участники аудиторской группы, которые разрабатывают общую стратегию аудита консолидированной отчетности группы, осуществляют взаимодействие с аудиторскими организациями компонентов, выполняют работу в отношении процесса подготовки консолидированной отчетности группы и оценивают выводы, вытекающие из аудиторских доказательств, на которых базируется аудиторское мнение о достоверности консолидированной отчетности группы;

аудиторская организация группы – аудиторская организация, отвечающая за подготовку аудиторского заключения по консолидированной отчетности группы;

аудиторская организация компонента – аудиторская организация, которая для целей аудита консолидированной отчетности группы проводит определенную работу в отношении финансовой информации компонента;

группа организаций – все компоненты, финансовая информация которых включается в консолидированную отчетность группы;

значимый компонент – компонент, который, по мнению аудиторской организации группы, имеет индивидуальную финансовую значимость для группы организаций и (или) с большой вероятностью связан со значимыми рисками существенного искажения консолидированной отчетности группы из-за присущих ему особенностей деятельности либо в силу конкретных обстоятельств;

компонент – организация, в отношении которой руководство группы организаций или руководство компонента подготавливает финансовую информацию, подлежащую включению в консолидированную отчетность группы. Система составления консолидированной отчетности группы может быть многоуровневой, в этом случае более уместным может оказаться выделение компонентов на определенном уровне агрегирования. Компоненты, агрегированные на определенном уровне, могут рассматриваться как один компонент для целей аудита консолидированной отчетности группы, в то же время такой компонент может также составлять консолидированную отчетность группы, в которую будет входить финансовая информация компонентов, из которых он состоит (то есть подгруппы);

руководитель аудиторской группы по аудиту консолидированной отчетности группы (далее – руководитель аудиторской группы) – аудитор аудиторской организации группы, на которого возложена основная ответственность за проведение аудита консолидированной отчетности группы, в том числе за подготовку от имени аудиторской организации группы аудиторского заключения по консолидированной отчетности

группы;

руководство группы организаций – лица, исполнительные органы, которые в соответствии с законодательством и учредительными документами отвечают за текущее руководство деятельностью группы организаций, осуществление хозяйственных операций, ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление консолидированной отчетности группы;

руководство компонента – лица, исполнительные органы, которые в соответствии с законодательством и учредительными документами отвечают за текущее руководство деятельностью компонента, осуществление хозяйственных операций, ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой информации компонента;

средства контроля на уровне группы организаций – средства контроля за процессом подготовки и представления консолидированной отчетности группы, разработанные, внедренные и применяемые руководством группы организаций.

4. Если аудиторской организацией компонента проводится аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности компонента с выражением аудиторского мнения о ее достоверности, аудиторская организация группы может принять решение об использовании для целей аудита консолидированной отчетности группы аудиторских доказательств, полученных в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности компонента. При принятии такого решения аудиторской организации группы следует учитывать следующие факторы:

различия в требованиях применимых основ составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности компонента и консолидированной отчетности группы;

различия в требованиях правил и стандартов аудиторской деятельности, применяемых при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности компонента и консолидированной отчетности группы;

соответствие срока завершения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности компонента временным рамкам проведения аудита консолидированной отчетности группы.

5. Руководитель аудиторской группы должен убедиться в том, что все лица, участвующие в проведении аудита консолидированной отчетности группы, включая аудиторов аудиторских организаций компонентов, обладают надлежащими навыками и профессиональной компетентностью. Руководитель аудиторской группы несет ответственность за руководство, надзор и выполнение задания по проведению аудита консолидированной отчетности группы.

6. Руководитель аудиторской группы должен выполнять все

требования по обеспечению качества проводимого аудита консолидированной отчетности группы в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности «Внутренний контроль качества работы аудиторов», утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 23.01.2002 № 8 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2002 г., № 22, 8/7750; 2005 г., № 18, 8/12007), независимо от того, выполняется ли работа в отношении финансовой информации компонентов аудиторской группой или аудиторскими организациями компонентов.

7. Если аудиторские организации компонентов выполняют работу в отношении финансовой информации компонентов для целей аудита консолидированной отчетности группы и несут ответственность за свои итоговые результаты, выводы или мнения, то руководитель аудиторской группы и его аудиторская организация несут ответственность за выраженное аудиторское мнение о достоверности консолидированной отчетности группы.

8. В случае, когда аудиторское мнение о достоверности консолидированной отчетности группы модифицируется в силу того, что аудиторская группа не имела возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении финансовой информации одного или более компонентов, в разделе аудиторского заключения, содержащего основания для выражения модифицированного аудиторского мнения, должно содержаться описание причины этого без ссылок на аудиторскую организацию компонента, за исключением случаев, когда такая ссылка необходима для адекватного раскрытия обстоятельств. В случае наличия такой ссылки в аудиторском заключении должно быть указано, что ссылка на аудиторскую организацию компонента не снижает ответственности руководителя аудиторской группы и его аудиторской организации за выраженное аудиторское мнение о достоверности консолидированной отчетности группы.

ГЛАВА 2

ОСОБЕННОСТИ ПЛАНИРОВАНИЯ И ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ

9. Руководитель аудиторской группы должен определить возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении процесса подготовки консолидированной отчетности группы и финансовой информации компонентов, которые будут являться основанием для формирования аудиторского мнения о достоверности консолидированной отчетности группы. Аудиторская

группа должна получить понимание деятельности группы организаций, в том числе ее компонентов, и их среды в объеме, достаточном для определения значимых компонентов. В случаях, когда в отношении финансовой информации компонентов выполняют работу аудиторские организации компонентов, руководителю аудиторской группы следует определить, возможность принятия участия членов аудиторской группы в работе аудиторских организаций компонентов в необходимом для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств объеме.

10. При проведении первичного аудита консолидированной отчетности группы понимание аудиторской группой деятельности группы организаций, в том числе ее компонентов, и их среды может быть получено на основе:

- информации, предоставленной руководством группы организаций;
- информационного взаимодействия с руководством группы организаций;

- информационного взаимодействия с предыдущей аудиторской организацией группы, руководством компонентов или аудиторскими организациями компонентов (при наличии такой возможности).

11. Понимание аудиторской группой деятельности группы организаций, в том числе ее компонентов, и их среды может охватывать следующие аспекты:

- правовую и организационную структуру группы организаций, включая организацию системы подготовки консолидированной отчетности группы;

- виды экономической деятельности компонентов, которые являются значимыми для группы организаций, включая отраслевые, правовые и экономические условия осуществления этих видов деятельности;

- использование обслуживающих организаций;

- описание средств контроля на уровне группы организаций;

- сложность процесса подготовки консолидированной отчетности группы;

будет ли аудиторская группа иметь возможность непосредственно взаимодействовать с лицами, наделенными руководящими полномочиями, и руководством группы организаций, а также с лицами, наделенными руководящими полномочиями, и руководством компонентов, иметь доступ к финансовой информации компонентов и возможность выполнить необходимую работу в отношении этой финансовой информации.

12. При проведении последующих аудитов консолидированной отчетности группы на возможность аудиторской группы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства могут повлиять следующие значимые изменения:

изменения в структуре группы организаций или изменения в организации системы подготовки консолидированной отчетности группы;
изменения видов экономической деятельности значимых компонентов группы;

изменения в составе лиц, наделенных руководящими полномочиями, и (или) руководства группы организаций, ключевых лиц из состава руководства значимых компонентов;

изменения оценки аудиторской группы честности и компетентности руководства группы организаций или руководства компонентов;

изменения в средствах контроля на уровне группы;

изменения применимой основы составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

13. Если руководитель аудиторской группы приходит к выводу, что аудиторская группа не сможет получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства из-за ограничений, установленных руководством группы организаций, что приведет к отказу от выражения аудиторского мнения о достоверности консолидированной отчетности группы, аудиторская организация группы должна отказаться от проведения аудита. Если отказ от проведения аудита невозможен или практически неосуществим, то после проведения аудиторской группой аудита консолидированной отчетности группы в максимально возможном объеме следует отказаться от выражения аудиторского мнения.

14. Если группа организаций состоит только из компонентов, которые не рассматриваются как значимые, то получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых может основываться аудиторское мнение о достоверности консолидированной отчетности группы, возможно при условии, если аудиторская группа сможет выполнить работу в отношении финансовой информации некоторых из этих компонентов и принять участие в работе, выполняемой аудиторскими организациями компонентов в отношении финансовой информации других компонентов, в объеме, необходимом для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

15. Доступ аудиторской группы к информации может быть ограничен обстоятельствами (в частности, требованиями законодательства), которые не могут быть преодолены руководством группы организаций, или отказом аудиторской организации компонента предоставить доступ к соответствующей рабочей документации, необходимой аудиторской группе, или самим руководством группы организаций.

16. Если доступ аудиторской группы к информации компонента ограничен обстоятельствами, аудиторская группа может получить

достаточные надлежащие аудиторские доказательства, однако вероятность этого уменьшается по мере повышения значимости компонента. Так, если компонент не является значимым, и аудиторская группа располагает бухгалтерской (финансовой) отчетностью этого компонента, включая аудиторское заключение по ней, и имеет доступ к информации, имеющейся у руководства группы организаций в отношении этого компонента, то аудиторская группа может заключить, что такая информация дает достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении этого компонента. Если компонент является значимым, то аудиторская группа не сможет получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении такого компонента.

17. Если руководство группы организаций ограничивает аудиторской группе или аудиторской организации компонента доступ к информации значимого компонента, то аудиторская группа не сможет получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Если такое ограничение относится к компоненту, который не рассматривается как значимый, аудиторская группа может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, тем не менее, причина ограничения может повлиять на аудиторское мнение о достоверности консолидированной отчетности группы, поскольку может поставить под сомнение надежность ответов руководства группы организаций на запросы аудиторской группы или надежность заявлений и разъяснений руководства группы организаций, предоставленных аудиторской группе.

18. Руководитель аудиторской группы должен согласовать условия проведения аудита консолидированной отчетности группы с руководством группы организаций, включив в них следующие требования:

на информационное взаимодействие между аудиторской группой и аудиторскими организациями компонентов не должны налагаться ограничения (за исключением ограничений, установленных законодательством);

аудиторская группа должна быть осведомлена об информации по вопросам аудита, сообщаемой аудиторскими организациями компонентов лицам, наделенным руководящими полномочиями, и руководству компонентов, включая информацию о существенных недостатках в системе внутреннего контроля;

аудиторская группа должна быть осведомлена об информационном взаимодействии компонентов с государственными органами управления по вопросам, связанным с бухгалтерской (финансовой) отчетностью;

аудиторской группе в необходимом ей объеме должны быть:

разрешен доступ к информации компонентов;

предоставлена возможность непосредственного взаимодействия с лицами, наделенными руководящими полномочиями, и руководством компонентов, а также аудиторскими организациями компонентов (включая возможность доступа к соответствующей рабочей документации, необходимой аудиторской группе);

предоставлено право выполнять работу или поручать выполнение работы аудиторским организациям компонентов в отношении финансовой информации компонентов.

19. Ограничения, налагаемые в ходе проведения аудита консолидированной отчетности группы на: доступ аудиторской группы к информации компонентов; возможность непосредственного взаимодействия с лицами, наделенными руководящими полномочиями, руководством компонентов, аудиторскими организациями компонентов (включая возможность доступа к соответствующей рабочей документации, необходимой аудиторской группе); выполнение необходимой работы в отношении финансовой информации компонентов, могут создать условия, при которых невозможно получить надлежащие аудиторские доказательства. В этом случае аудиторская организация группы вправе отказаться от проведения аудита консолидированной отчетности группы.

20. Аудиторская группа в процессе получения понимания деятельности группы организаций, в том числе ее компонентов, и их среды, включая средства контроля на уровне группы, должна:

получить понимание процесса подготовки консолидированной отчетности группы, включая требования со стороны руководства группы организаций к финансовой информации компонентов, включаемой в консолидированную отчетность группы;

подтвердить или пересмотреть первоначально определенный перечень значимых компонентов;

оценить риск существенного искажения консолидированной отчетности группы в результате недобросовестных действий и (или) ошибок.

21. Аудиторская группа должна выявить и оценить риски существенного искажения консолидированной отчетности группы в результате недобросовестных действий, разработать и выполнить аудиторские процедуры в соответствии с оцененными рисками.

Информация, используемая для выявления рисков существенного искажения консолидированной отчетности группы в результате недобросовестных действий, может включать:

оценку руководством группы организаций рисков существенного

искажения консолидированной отчетности группы в результате недобросовестных действий;

процесс оценки рисков недобросовестных действий руководством группы организаций и принятия им ответных мер в отношении таких рисков в рамках группы организаций, включая любые специфические риски недобросовестных действий, выявленные руководством группы организаций, или группы однотипных операций, остатки по счетам бухгалтерского учета или раскрытия информации, в отношении которых существует высокая вероятность риска недобросовестных действий;

указание конкретных компонентов, в отношении которых существует вероятность риска недобросовестных действий;

разъяснение того, как лица, наделенные руководящими полномочиями, группы организаций осуществляют мониторинг процессов, используемых руководством группы организаций для выявления рисков недобросовестных действий в рамках группы организаций и принятия ответных мер в отношении таких рисков, а также описание средств контроля, применяемых руководством группы организаций для снижения этих рисков;

ответы лиц, наделенных руководящими полномочиями, руководства, контрольного органа (ревизора, ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита) группы организаций, и, если необходимо, руководства, аудиторской организации компонента, других лиц на запросы аудиторской группы о том, известно ли им о каких-либо фактически совершенных или подозреваемых недобросовестных действиях, затрагивающих компонент или группу организаций.

22. Аудиторской группе следует обсудить с участием аудиторских организаций компонентов подверженность консолидированной отчетности группы существенному искажению в результате недобросовестных действий или ошибок, уделяя особое внимание рискам недобросовестных действий. Такое обсуждение дает возможность:

обменяться знаниями в отношении компонентов и их среды, включая средства контроля на уровне группы;

обменяться информацией о рисках хозяйственной деятельности компонентов или группы организаций;

обменяться мнениями о том, в какой части консолидированная отчетность группы может быть подвержена существенным искажениям в результате недобросовестных действий или ошибок, как руководство группы организаций и руководство компонентов могло бы совершать и скрывать факты недобросовестных действий при подготовке финансовой информации, включаемой в консолидированную отчетность группы, и как может осуществляться незаконное присвоение имущества;

выявить методы работы руководства группы организаций или компонентов, которые могут быть следствием предвзятости или могут быть направлены на манипулирование показателями прибыли, что может привести к недобросовестной подготовке консолидированной отчетности группы;

рассмотреть внешние и внутренние факторы риска недобросовестных действий, оказывающих влияние на группу организаций, указывающих на мотивацию совершения руководством группы организаций или компонентов, иными лицами недобросовестных действий, на давление, приводящее к совершению недобросовестных действий, или предоставляют возможность для совершения недобросовестных действий;

рассмотреть возможность наличия риска того, что руководство группы организаций или компонентов может действовать в обход существующей системы внутреннего контроля;

рассмотреть вопрос применения единой учетной политики при подготовке финансовой информации компонентов для целей составления консолидированной отчетности группы, а в случае наличия различий в учетных принципах определить, как они выявляются и корректируются;

обсудить факты недобросовестных действий, которые были выявлены в компонентах, или информацию, которая указывает на наличие недобросовестных действий в компонентах;

обменяться информацией, которая может указывать на факты несоблюдения законодательства.

23. Если аудиторская группа планирует использовать работу аудиторских организаций компонентов в отношении финансовой информацией компонентов, включаемой в консолидированную отчетность группы, она должна получить понимание следующих аспектов:

сможет ли аудиторская группа участвовать в работе аудиторской организации компонента в том объеме, в котором это необходимо для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств;

осуществляет ли аудиторская организация компонента свою деятельность в условиях, которые предусматривают эффективный надзор за деятельностью аудиторских организаций;

будут ли аудиторской организацией компонента соблюдены нормы профессиональной этики, требуемые при проведении аудита консолидированной отчетности группы, в частности принцип независимости;

достаточно ли профессиональной компетентности аудиторов аудиторской организации компонента для целей проводимого аудита консолидированной отчетности группы, в частности наличия у них:

знаний правил и стандартов аудиторской деятельности, применяемых при проведении аудита консолидированной отчетности группы;

специальных знаний (в частности отраслевых особенностей) и навыков, необходимых для выполнения работы в отношении финансовой информации конкретного компонента;

понимания применимой основы составления и представления консолидированной отчетности группы в объеме, достаточном для выполнения своих обязанностей в рамках аудита консолидированной отчетности группы.

24. Если у аудиторской группы возникли сомнения в профессиональной компетентности аудиторов аудиторской организации компонента (в частности, отсутствие опыта в конкретной области знаний), или аудиторская организация компонента осуществляет свою деятельность в условиях, которые не предусматривают эффективный надзор за деятельностью аудиторских организаций, аудиторская группа должна рассмотреть возможность своего участия в работе аудиторской организации компонента или проведения дополнительной оценки рисков существенного искажения или расширения аудиторских процедур в отношении финансовой информации компонента.

25. Если аудиторская организация компонента не отвечает требованиям независимости в рамках проводимого аудита консолидированной отчетности группы, то аудиторской группе необходимо получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении финансовой информации компонента без использования результатов работы аудиторской организации компонента.

26. При планировании аудита консолидированной отчетности группы аудиторская группа должна определить:

существенность для консолидированной отчетности группы в целом, используемую при разработке общей стратегии аудита консолидированной отчетности группы;

наличие определенных групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации, искажение которых на сумму ниже уровня существенности, установленного для консолидированной отчетности группы в целом, может повлиять на экономические решения пользователей этой отчетности, и, соответственно, установить уровни существенности, которые будут применяться к таким группам однотипных операций, остаткам по счетам бухгалтерского учета и раскрытиям информации;

уровень существенности для выполнения аудиторских процедур, который представляет собой величину (величины), установленную

аудиторской группой меньше уровня существенности для консолидированной отчетности группы в целом, с тем, чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупная величина неисправленных и необнаруженных искажений превысит уровень существенности для консолидированной отчетности группы в целом. Уровень существенности для выполнения аудиторских процедур также может представлять собой величину (величины), устанавливаемую меньше уровня (уровней) существенности для определенных групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета или раскрытий информации;

уровень существенности для финансовой информации тех компонентов (далее – уровень существенности для компонента), у которых аудит или обзорная проверка финансовой информации будет проводиться в целях аудита консолидированной отчетности. В целях снижения до приемлемо низкого уровня риска того, что совокупность невыявленных и неисправленных искажений в консолидированной отчетности группы превысит установленный аудиторской группой уровень существенности для консолидированной отчетности группы в целом, уровень существенности для компонента должен быть установлен ниже уровня существенности для консолидированной отчетности группы в целом. Для разных компонентов могут быть установлены разные уровни существенности. Уровень существенности для компонентов не должен арифметически рассчитываться как доля уровня существенности, установленного для консолидированной отчетности группы в целом, и, соответственно, совокупный уровень существенности для разных компонентов может превышать уровень существенности, установленный для консолидированной отчетности группы в целом. Уровень существенности для компонента используется при разработке общей стратегии аудита в отношении финансовой информации компонента, а также для оценки существенности выявленных и неисправленных искажений, рассматриваемых по отдельности и (или) в совокупности;

пороговое значение для искажений в финансовой информации компонента (дополнительно к уровню существенности для компонента), выше которого искажения не могут рассматриваться как явно несущественные для консолидированной отчетности группы. Аудиторская организация компонента должна уведомить аудиторскую группу о выявленных в финансовой информации компонента искажениях, превышающих пороговое значение для искажений.

27. В случае, когда аудиторской организацией компонента проводится аудит финансовой информации компонента в целях аудита консолидированной отчетности группы, аудиторская группа должна

оценить правильность определения аудиторской организацией компонента уровня существенности для выполнения аудиторских процедур на уровне компонента или определить его самостоятельно. Это необходимо для снижения до приемлемо низкого уровня вероятности того, что совокупность невыявленных и неисправленных искажений в финансовой информации компонента превысит уровень существенности для компонента. Аудиторская группа может установить более низкий уровень существенности для компонента. При этом аудиторская организация компонента должна использовать такое значение для целей оценки рисков существенного искажения финансовой информации компонента и разработки аудиторских процедур в соответствии с оцененными рисками, а также для оценки существенности выявленных искажений, рассматриваемых по отдельности и (или) в совокупности.

28. Аудиторская группа должна разработать и реализовать надлежащие ответные меры на выявленные риски существенного искажения консолидированной отчетности группы. Аудиторская группа должна определить:

виды работ, которые должна выполнить аудиторская группа или по ее поручению аудиторская организация компонента в отношении финансовой информации компонента;

характер, временные рамки и объем своего участия в работе аудиторской организации компонента.

29. Определение аудиторской группой видов работ, которые необходимо выполнить в отношении финансовой информации компонента, и своего участия в работе аудиторской организации компонента зависит от:

значимости компонента;

выявленных значимых рисков существенного искажения консолидированной отчетности группы;

оценки аудиторской группой средств контроля на уровне группы организаций и определения того, были ли они внедрены;

понимания аудиторской группой работы аудиторской организации компонента.

30. При определении видов работ, которые необходимо выполнить в отношении финансовой информации значимого компонента аудиторской группе необходимо руководствоваться следующим:

в отношении компонента, который является значимым в силу своей индивидуальной финансовой значимости для группы организаций, аудиторская группа или по ее поручению аудиторская организация компонента должны провести аудит финансовой информации компонента, исходя из уровня существенности для такого компонента;

в отношении компонента, который является значимым в связи с большой вероятностью возникновения значимых рисков существенного искажения консолидированной отчетности группы из-за присущих ему особенностей деятельности либо в силу конкретных обстоятельств, аудиторская группа или по ее поручению аудиторская организация компонента должны выполнить одно или несколько из перечисленных ниже действий:

провести аудит финансовой информации компонента с использованием уровня существенности для этого компонента;

провести аудит отдельных групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета или раскрытий информации, связанных с вероятными значимыми рисками существенного искажения консолидированной отчетности группы;

выполнить специальные аудиторские процедуры в отношении возможных значимых рисков существенного искажения консолидированной отчетности группы.

31. В отношении компонентов, которые не являются значимыми, аудиторская группа должна выполнить аналитические процедуры на уровне группы организаций.

В зависимости от конкретных условий финансовая информация компонентов для целей выполнения аналитических процедур может быть обобщена на различных уровнях. Результаты выполнения аналитических процедур подтверждают выводы аудиторской группы об отсутствии значимых рисков существенного искажения в обобщенной финансовой информации компонентов, не являющихся значимыми.

Если аудиторская группа не считает, что достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на которых будет основываться аудиторское мнение о достоверности консолидированной отчетности группы, могут быть получены в результате работы, выполненной в отношении финансовой информации значимых компонентов и (или) работы, выполненной в отношении средств контроля на уровне группы организаций и процесса подготовки консолидированной отчетности группы, и (или) выполненных на уровне группы организаций аналитических процедур, то аудиторская группа должна отобрать компоненты, которые не являются значимыми, и в отношении финансовой информации каждого из них выполнить (или поручить выполнение аудиторской организации компонента) одно или несколько из перечисленных ниже действий:

провести аудит финансовой информации компонента с использованием уровня существенности для этого компонента;

провести аудит отдельных групп однотипных операций, остатков по

счетах бухгалтерского учета или раскрытий информации;

провести обзорную проверку финансовой информации компонента с использованием уровня существенности для этого компонента;

выполнить специальные аудиторские процедуры.

Решение аудиторской группы в отношении того, сколько и какие компоненты следует выбрать и какие виды работ следует выполнить в отношении финансовой информации выбранных компонентов, может зависеть от следующих факторов:

объем аудиторских доказательств, которые ожидается получить в отношении финансовой информации значимых компонентов;

является ли компонент вновь созданным или приобретенным;

имели ли место значимые изменения в компоненте;

выполнялась ли по данному компоненту работа со стороны службы внутреннего аудита, и может ли она повлиять на проведение аудита консолидированной отчетности группы;

используются ли в компонентах единые системы и процессы;

операционная эффективность средств контроля на уровне группы;

выявленные в ходе аналитических процедур отклонения от ожидаемых результатов;

индивидуальная финансовая значимость компонента или риски, присущие данному компоненту, в сравнении с другими аналогичными компонентами;

подлежит ли компонент обязательному аудиту в соответствии с требованиями законодательства.

32. Участие аудиторской группы в работе аудиторских организаций компонентов может зависеть от следующих факторов:

значимости компонента;

выявленных значимых рисков существенного искажения консолидированной отчетности группы;

понимания аудиторской группой работы аудиторской организации компонента.

33. Если аудиторская организация компонента проводит аудит финансовой информации значимого компонента аудиторская группа должна участвовать в процессе оценки рисков этого компонента, проводимой аудиторской организацией компонента, с целью выявления значимых рисков существенного искажения консолидированной отчетности группы. Характер, временные рамки и объем такого участия зависят от понимания аудиторской группой работы аудиторской организации компонента в отношении финансовой информации компонента, полученной в результате:

обсуждения с аудиторской организацией компонента или

руководством компонента тех видов экономической деятельности компонента, которые являются значимыми для группы организаций;

обсуждения с аудиторской организацией компонента подверженности финансовой информации компонента риску существенного искажения в результате недобросовестных действий и (или) ошибок;

ознакомления с рабочей документацией аудиторской организации компонента, касающейся выявленных значимых рисков существенного искажения консолидированной отчетности группы.

Если аудиторская организация компонента проводит аудит финансовой информации компонента, не являющегося значимым, характер, временные рамки и объем участия аудиторской группы в работе аудиторской организации компонента будут определяться пониманием аудиторской группой работы аудиторской организации компонента. Факт того, что компонент не является значимым, становится второстепенным и аудиторская группа может посчитать необходимым принять участие в процессе оценки рисков, проводимом аудиторской организацией компонента, если у аудиторской группы имеются сомнения в компетентности аудиторов аудиторской организации компонента, в частности при отсутствии у аудиторов специальных знаний в конкретной отрасли, или в случае, когда аудиторская организация компонента работает в условиях, которые не предусматривают эффективный надзор за деятельностью аудиторских организаций.

34. Участие аудиторской группы в работе аудиторской организации компонента может осуществляться путем:

встреч с руководством компонента или аудиторской организацией компонента для получения понимания деятельности компонента и его среды;

анализа общей стратегии и плана аудита, подготовленных аудиторской организацией компонента;

выполнения аудиторской организацией компонента или аудиторской группой процедур оценки рисков для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне компонента;

разработки и выполнения аудиторской организацией компонента или аудиторской группой дальнейших аудиторских процедур в соответствии с оцененными рисками;

участия в заключительных и иных ключевых встречах аудиторской организации компонента с руководством компонента;

анализа соответствующих разделов рабочей документации аудиторской организации компонента.

35. Если значимые риски существенного искажения

консолидированной отчетности группы выявлены на уровне компонента, в отношении которого работа выполняется аудиторской организацией компонента, аудиторская группа должна оценить целесообразность выполнения дальнейших аудиторских процедур в отношении выявленных значимых рисков существенного искажения консолидированной отчетности группы. Основываясь на своем понимании работы аудиторской организации компонента, аудиторской группе следует определить необходимость своего участия в выполнении дальнейших аудиторских процедур на уровне компонента.

36. Аудиторская группа должна разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры в отношении процесса подготовки консолидированной отчетности группы в соответствии с оцененными рисками существенного искажения консолидированной отчетности группы, возникающими в результате процесса подготовки консолидированной отчетности группы. При этом аудиторская группа должна оценить, все ли компоненты включены в консолидированную отчетность группы.

37. Аудиторская группа должна оценить надлежащий характер, полноту и точность связанных с подготовкой консолидированной отчетности группы корректировок и реклассификаций, а также наличие факторов риска недобросовестных действий или признаков возможной предвзятости руководства группы организаций.

Процесс подготовки консолидированной отчетности группы может потребовать корректировок сумм, отраженных в консолидированной отчетности группы, которые не проходят через обычные системы обработки информации и выходят за рамки системы внутреннего контроля. Оценка аудиторской группой надлежащего характера, полноты и точности таких корректировок может включать:

оценку того, отражают ли значимые корректировки надлежащим образом соответствующие события и хозяйственные операции;

определение того, были ли значимые корректировки правильно рассчитаны, обработаны и утверждены руководством группы организаций и, если необходимо, руководством компонента;

определение того, были ли значимые корректировки надлежащим образом подтверждены и документально оформлены;

проверку согласованности и исключения внутригрупповых хозяйственных операций и нереализованной прибыли, а также внутригрупповых расчетов.

38. В случае, когда финансовая информация компонента не была подготовлена в соответствии с той же учетной политикой, которая применялась к консолидированной отчетности группы, аудиторская

группа должна оценить, была ли финансовая информация этого компонента надлежащим образом скорректирована для целей подготовки консолидированной отчетности группы.

39. В случае, когда консолидированная отчетность группы включает бухгалтерскую (финансовую) отчетность компонента, отчетный период которого заканчивается на дату, отличную от даты конца отчетного периода группы организаций, аудиторская группа должна оценить, были ли сделаны все надлежащие корректировки в соответствии с применимой основой составления и представления консолидированной отчетности группы.

ГЛАВА 3 СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ

40. В случае, когда аудиторской группой или аудиторскими организациями компонентов проводится аудит финансовой информации компонентов, аудиторская группа или аудиторские организации компонентов должны выполнить аудиторские процедуры, направленные на выявление событий, которые произошли в этих компонентах в период между датой финансовой информации компонента и датой подписания аудиторского заключения по консолидированной отчетности группы и которые могут потребовать корректировки или раскрытия информации в консолидированной отчетности группы.

41. В случае, когда аудиторские организации компонентов выполняют в отношении компонентов работу, отличную от аудита финансовой информации компонентов, аудиторская группа должна поручить аудиторским организациям компонентов проинформировать ее о событиях после отчетной даты, о которых станет им известно и которые могут потребовать корректировки или раскрытия информации в консолидированной отчетности группы.

ГЛАВА 4 ИНФОРМАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ КОМПОНЕНТА

42. Отсутствие эффективного двустороннего информационного взаимодействия между аудиторской группой и аудиторскими организациями компонентов повышает риск того, что аудиторская группа может не получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых будет основываться аудиторское мнение о достоверности консолидированной отчетности группы.

43. Если аудиторская группа использует результаты работы аудиторской организации компонента в отношении финансовой информации компонента, аудиторская группа должна своевременно информировать аудиторскую организацию компонента о своих требованиях к ее работе. Такая информация должна включать:

описание работы, которую должна выполнить аудиторская организация компонента в отношении финансовой информации компонента;

сведения о том, каким образом аудиторская группа намерена использовать результаты работы аудиторской организации компонента;

информацию о форме и содержании сообщения, которое аудиторская организация компонента должна направить аудиторской группе;

требование о подтверждении аудиторской организацией компонента ее готовности взаимодействовать с аудиторской группой;

требования соблюдения норм профессиональной этики, уместные в условиях проведения аудита консолидированной отчетности группы, особенно в части соблюдения принципа независимости;

в случае проведения аудита или обзорной проверки финансовой информации компонента, уровень существенности для компонента (если применимо, уровень либо уровни существенности для определенных групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета или раскрытий информации) и пороговое значение для финансовой информации компонента, выше которого искажения не могут рассматриваться как явно несущественные для консолидированной отчетности группы;

информацию о выявленных значимых рисках существенного искажения консолидированной отчетности группы в результате недобросовестных действий и (или) ошибок, которые имеют отношение к работе аудиторской организации компонента. Аудиторской группе следует потребовать от аудиторской организации компонента своевременного представления аудиторской группе информации о любых других выявленных значимых рисках существенного искажения консолидированной отчетности группы в результате недобросовестных действий и (или) ошибок на уровне компонента и о мерах, принятых аудиторской организацией компонента в соответствии с этими рисками;

перечень связанных сторон, подготовленный руководством группы организаций, и информацию о других связанных сторонах, о которых известно аудиторской группе. Аудиторской группе следует потребовать от аудиторской организации компонента своевременного представления аудиторской группе информации о связанных сторонах, которые ранее не

были выявлены руководством группы организаций и (или) аудиторской группой. Аудиторская группа должна определить, требуется ли сообщать информацию о таких дополнительно выявленных связанных сторонах аудиторским организациям других компонентов.

44. Аудиторская группа должна запросить у аудиторской организации компонента информацию по вопросам, которые имеют значение для выводов аудиторской группы по результатам аудита консолидированной отчетности группы. Такая информация должна включать следующее:

подтверждение того, что аудиторская организация компонента соблюдала нормы профессиональной этики, уместные в условиях проведения аудита консолидированной отчетности группы, особенно в части соблюдения принципа независимости и профессиональной компетентности;

подтверждение выполнения аудиторской организацией компонента требований аудиторской группы;

описание финансовой информации компонента, по которой аудиторская организация компонента представляет свой отчет. Аудиторская группа должна определить соответствует ли финансовая информация компонента, указанная в сообщении аудиторской организации компонента, финансовой информации, которая была включена в консолидированную отчетность группы;

сведения о фактах несоблюдения требований законодательства, которые могут привести к существенному искажению консолидированной отчетности группы;

перечень обнаруженных и неисправленных искажений финансовой информации компонента (перечень не должен включать искажений, не превышающих установленного аудиторской группой порогового значения для искажений, рассматриваемых как явно несущественных для консолидированной отчетности группы);

информацию о признаках возможной предвзятости руководства компонента;

описание всех выявленных значимых недостатков системы внутреннего контроля на уровне компонента;

иные значимые вопросы, о которых аудиторская организация компонента проинформировала или намерена проинформировать лиц, наделенных руководящими полномочиями, компонента, включая совершенные и (или) подозреваемые недобросовестные действия руководства компонента и (или) работников компонента, выполняющих ключевые функции в системе внутреннего контроля на уровне компонента, и (или) иных лиц в случаях, когда такие недобросовестные

действия привели к существенному искажению финансовой информации компонента;

иная информация, которая может иметь значение для аудита консолидированной отчетности группы или к которой аудиторская организация компонента намерена привлечь внимание аудиторской группы;

общие результаты выполненной аудиторской организацией компонента работы в отношении финансовой информации компонента, сделанные ею выводы или выраженное аудиторское мнение о достоверности финансовой информации компонента.

45. Аудиторская группа должна оценить информацию, полученную от аудиторской организации компонента, и:

обсудить значимые вопросы, возникшие в ходе такой оценки, с аудиторской организацией компонента, руководством компонента и (или) руководством группы организаций;

определить, есть ли необходимость в проверке других соответствующих разделов рабочей документации аудиторской организации компонента. То, какие разделы рабочей документации аудиторской организации компонента окажутся необходимыми аудиторской группе, зависит от конкретных обстоятельств. Особое внимание уделяется рабочей документации, которая относится к значимым рискам существенного искажения консолидированной отчетности группы.

Если аудиторская группа приходит к выводу, что работа, выполненная аудиторской организацией компонента, является недостаточной, она должна определить, какие дальнейшие процедуры необходимо выполнить аудиторской организацией компонента или самой аудиторской группой.

46. Аудиторская группа должна оценить, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства в результате аудиторских процедур, выполненных в отношении процесса подготовки консолидированной отчетности группы и работы, выполненной аудиторской группой и аудиторской организацией компонентов в отношении финансовой информации компонентов, на основании которых будет выражено аудиторское мнение о достоверности консолидированной отчетности группы.

Если аудиторская группа приходит к выводу, что не было получено достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основании которых должно быть выражено аудиторское мнение о достоверности консолидированной отчетности группы, аудиторская группа может потребовать от аудиторской организации компонента проведения

дальнейших аудиторских процедур. Если это невозможно, аудиторская группа может выполнить свои аудиторские процедуры в отношении финансовой информации компонента.

47. Руководитель аудиторской группы должен оценить влияние на аудиторское мнение о достоверности консолидированной отчетности группы неисправленных искажений (которые были выявлены аудиторской группой или информация о которых была предоставлена аудиторскими организациями компонентов), а также невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Такая оценка позволяет определить, имеются ли существенные искажения в консолидированной отчетности группы в целом.

ГЛАВА 5 ИНФОРМАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С РУКОВОДСТВОМ И ЛИЦАМИ, НАДЕЛЕННЫМИ РУКОВОДЯЩИМИ ПОЛНОМОЧИЯМИ, ГРУППЫ ОРГАНИЗАЦИЙ

48. Аудиторской группе необходимо информировать лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководство группы организаций о недостатках системы внутреннего контроля.

При принятии решения, о каких недостатках системы внутреннего контроля необходимо информировать лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководство группы организаций аудиторская группа должна рассмотреть:

недостатки системы внутреннего контроля на уровне группы организаций, выявленные аудиторской группой;

недостатки системы внутреннего контроля на уровне компонента, выявленные аудиторской группой;

недостатки системы внутреннего контроля на уровне компонента, выявленные аудиторской организацией компонента и доведенные до сведения аудиторской группы.

49. Если аудиторской группой были выявлены недобросовестные действия и (или) о них стало известно от аудиторской организации компонента либо имеется информация, указывающая на возможность совершения недобросовестных действий, аудиторская группа должна своевременно сообщить об этом руководству группы организаций соответствующего уровня, чтобы проинформировать лиц, непосредственно ответственных за предотвращение и выявление недобросовестных действий.

В случае, когда существует вероятность того, что руководство группы организаций само участвует в недобросовестных действиях,

аудиторской группе необходимо своевременно сообщить об этом лицам, наделенным руководящими полномочиями, группы организаций.

50. Если аудиторской организации компонента требуется выразить аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности компонента, аудиторской группе следует обратиться с просьбой к руководству группы организаций, что бы оно информировало руководство компонента о любых обстоятельствах, ставших известными аудиторской группе, которые могут оказаться значимыми для бухгалтерской (финансовой) отчетности компонента, но о которых руководству компонента может быть неизвестно. Если руководство группы организаций отказывается информировать руководство компонента, аудиторской группе следует обсудить сложившуюся ситуацию с лицами, наделенными руководящими полномочиями, группы организаций. Если вопрос продолжает оставаться нерешенным, аудиторской группе следует, руководствуясь требованиями законодательства и принципом конфиденциальности, рассмотреть вопрос о необходимости рекомендовать аудиторской организации компонента не предоставлять аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности компонента до тех пор, пока вопрос не будет решен.

Руководство группы организаций может решить сохранить конфиденциальность некоторой существенной информации. В частности, вопросы, которые могут быть значимыми для бухгалтерской (финансовой) отчетности компонента, но о которых руководству компонента может быть неизвестно, включают:

- возможные судебные разбирательства;
- планы по ликвидации существенной части операционных активов;
- события после отчетной даты;
- значимые соглашения.

51. Аудиторская группа должна довести до сведения лиц, наделенных руководящими полномочиями, группы организаций, помимо установленной национальными правилами аудиторской деятельности информации, следующее:

обзор видов работ, которые необходимо выполнять в отношении финансовой информации компонентов;

общее представление о характере запланированного участия аудиторской группы в работе, выполняемой аудиторскими организациями компонентов в отношении финансовой информации значимых компонентов;

случаи, когда оценка аудиторской группой работы аудиторской организации компонента вызвала сомнения в отношении качества ее выполнения;

любые ограничения, связанные с проведением аудита консолидированной отчетности группы, в том числе, случаи ограничения доступа аудиторской группы к информации;

выявленные недобросовестные действия и (или) подозреваемые недобросовестные действия руководства группы организаций, руководства компонента, работников, выполняющих ключевые функции в системе внутреннего контроля на уровне группы организаций, и (или) иных лиц в случаях, когда такие недобросовестные действия привели к существенному искажению консолидированной отчетности группы.

В число вопросов, о которых аудиторская группа должна сообщать лицам, наделенным руководящими полномочиями, группы организаций могут входить вопросы, которые были доведены до ее сведения аудиторскими организациями компонентов и которые, по мнению аудиторской группы, являются значимыми для лиц, наделенных руководящими полномочиями, группы организаций.

52. Рабочая документация, подготовленная аудиторской группой в связи с проведением аудита консолидированной отчетности группы, должна содержать:

анализ компонентов с указанием тех компонентов, которые являются значимыми;

виды работ, выполняемые в отношении финансовой информации компонентов;

сведения о характере, временных рамках и объеме участия аудиторской группы в работе, выполняемой аудиторскими организациями компонентов в отношении значительных компонентов, включая анализ аудиторской группой соответствующих разделов рабочей документации аудиторских организаций компонентов и сделанных ими выводов;

обмен информацией в письменной форме между аудиторской группой и аудиторскими организациями компонентов в отношении требований аудиторской группы.