

Международные стандарты аудита (МСА)

Ю. В. Говоров, CFA, CPA, CA



МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая
оценку справедливой стоимости и
соответствующего раскрытия информации»



Аудит оценочных значений

Международные стандарты аудита
МСА (ISA) 540 «Аудит оценочных значений...»

Стандарты аудита США
AU 342 «Аудит оценочных значений»
AU 9342 «Интерпретации раздела AU 342»

Цель: получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие

- **обоснованность оценочных значений**
- **достаточности раскрытия соответствующей информации**

- Приблизительная оценка или расчет
 - Отсутствие точных способов их определения
 - Недостаток информации
 - Трудоемкость и длительность времени получения точного расчета
 - Недостаток знаний и опыта для определения более точного значения
- Использование профессионального суждения
- Естественная неопределенность будущего

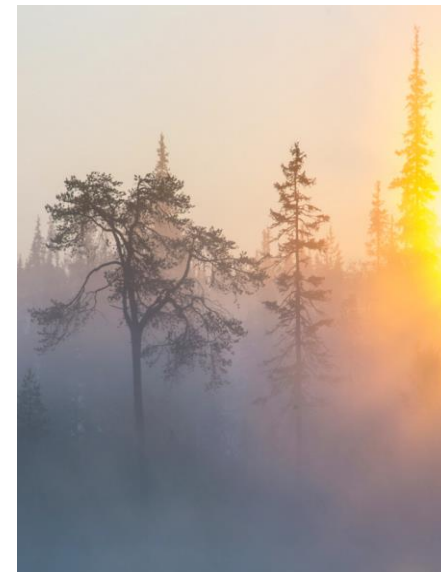
Примеры оценочных значений в финансовой отчетности



Аудит оценочных значений

Оценочные значения – дополнительный риск существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности

- **входящие (исходные) данные,**
- **применяемые методы и модель, алгоритм (формула) расчета,**
- **допущения в основе расчетных оценок**
- **привлечение эксперта**



МСА: аудитор должен получить понимание того, как спроектирована и функционирует система внутреннего контроля аудируемого лица в отношении контролей, относящихся к существенным оценочным значениям и суждениям руководства

Является ли оценочное значение приемлемым в данных обстоятельствах?

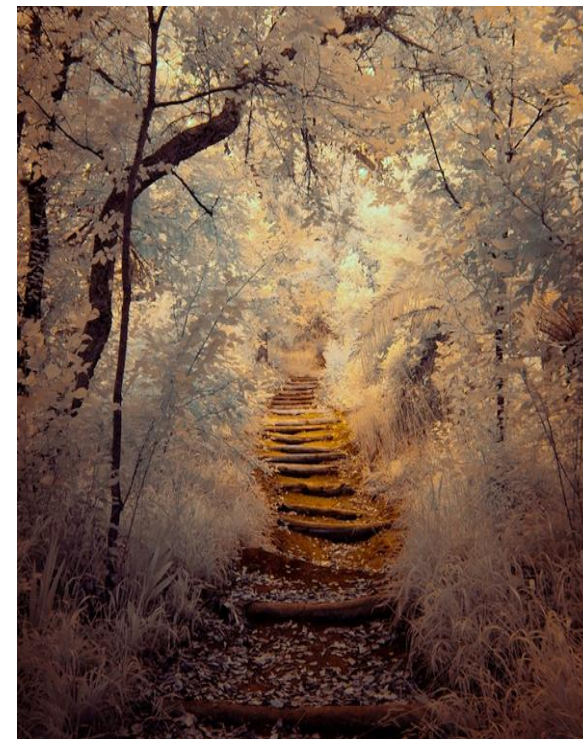
Аудит оценочных значений

- Выявление и оценка рисков существенного искажения
- Меры руководства АЛ по противодействию рискам существенного искажения:
 - *Общий подход руководства к оценочным значениям*
 - *Мониторинг контролей, относящихся к оценочным значениям*
 - *Информационный обмен между сотрудниками / подразделениями АЛ*
 - *Надежность и адекватность источников исходных данных для расчета*
- *Достаточность экспертизы АЛ для расчета оценочного значения:*
 - образование и опыт
 - возможность проверить внутреннюю работу
 - готовность и способность привлечь внешнюю экспертизу
- *Адекватность формулы расчета или алгоритма*



Аудит оценочных значений

- Меры аудитора по противодействию рискам существенного искажения:
 - Объем необходимых аудиторских доказательств
 - Тест порядка составления расчетных оценок руководства и данных, на основе которых они составлены
 - Тест эффективности средств контроля над оценочными значениями
 - Выбор точечного значения или диапазона оценок для проверки
 - Процедуры по существу
 - Неопределенность оценочных значений
 - Критерии признания и оценки
 - Анализ обоснованности оценочных значений и выявление искажений
- Раскрытие информации, связанной с расчетными оценками
- Признаки возможной необъективности руководства
- Письменные представления
- Документация



Взаимодействие между участниками аудита оценочных значений в финансовой отчетности



- Прямое взаимодействие с между АО и внешним экспертом АЛ (встречи, переписка, телефонные переговоры и т.п.) возможны только после получения письменного разрешения от АЛ.
- Аудиторы и АЛ должны регулярно получать информацию о статусе анализа работы : копии переписки и приглашения на встречи / телефонные звонки
- Внутренняя корреспонденция АО (в том числе с экспертом АО) никогда не посылаются эксперту со стороны АЛ
- **Аудируемое лицо остается основным источником информации о специфике бизнеса и его перспективах**

Необходимо учитывать риск использования предварительной оценки для целей финальной отчетности

Специальные стандарты аудита США

Оценка по справедливой стоимости – повышенный риск:

неопределенность перспектив, ограниченность информации, субъективность оценок и допущений, технические сложности оценки

AU 328 - Аудит оценки и раскрытия информации о справедливой стоимости

- Рассматривает специфику аудита значений, оцениваемых по справедливой стоимости
- Объединяет элементы стандартов по аудиту оценочных значений и использования работы эксперта
- Уделяет специальное внимание классификации финансовых инструментов: по стандартам отчетности и по доступности / надежности информации (аналог МСФО (IFRS) 13)
- С указанной классификацией связана «карта» рисков и аудиторских процедур (в частности вовлечение специалистов по оценке)

AU 332 - Аудит производных финансовых инструментов, операций хеджирования и инвестиций в **торгуемые** ценные бумаги

- Рассматривает специфические риски отражения в отчетности финансовых инструментов
- Содержит подробную и развернутую программу аудита финансовых инструментов – от планирования и оценки рисков до процедур по существу



МСА 550 «Связанные стороны»



Связанные стороны

- Характер отношений и операций со связанными сторонами
- Обязанности аудитора /планирование с соблюдением принципа профессионального скептицизма/
 - Выявление и оценка рисков существенного искажения финансовой отчетности в части отражения и раскрытия информации об операциях со связанными сторонами
 - Понимание процессов определения / идентификации связанных сторон и отражения информации о них в финансовой отчетности
 - Влияние риска недобросовестных действий
- Меры противодействия рискам существенного искажения, связанным с отношениями и операциями со связанными сторонами
 - *Объем необходимых аудиторских доказательств*
 - *Выявление ранее не установленных или не раскрытых связанных сторон или крупных операций со связанными сторонами*
 - *Выявленные крупные операции со связанными сторонами, выходящие за рамки обычного делового оборота организации*
 - *Проверка допущения о том, что операции со связанными сторонами проводились на условиях, сравнимых с условиями операций с независимыми сторонами*



Связанные стороны

- Оценка учета и раскрытия выявленных отношений и операций со связанными сторонами
- Письменные представления
 - Перечень связанных сторон
 - Подтверждение о том, что операции с такими сторонами полно и корректно отражены в учете и отражены в финансовой отчетности
- Информационные взаимодействие с представителями собственника
- Документация аудитора



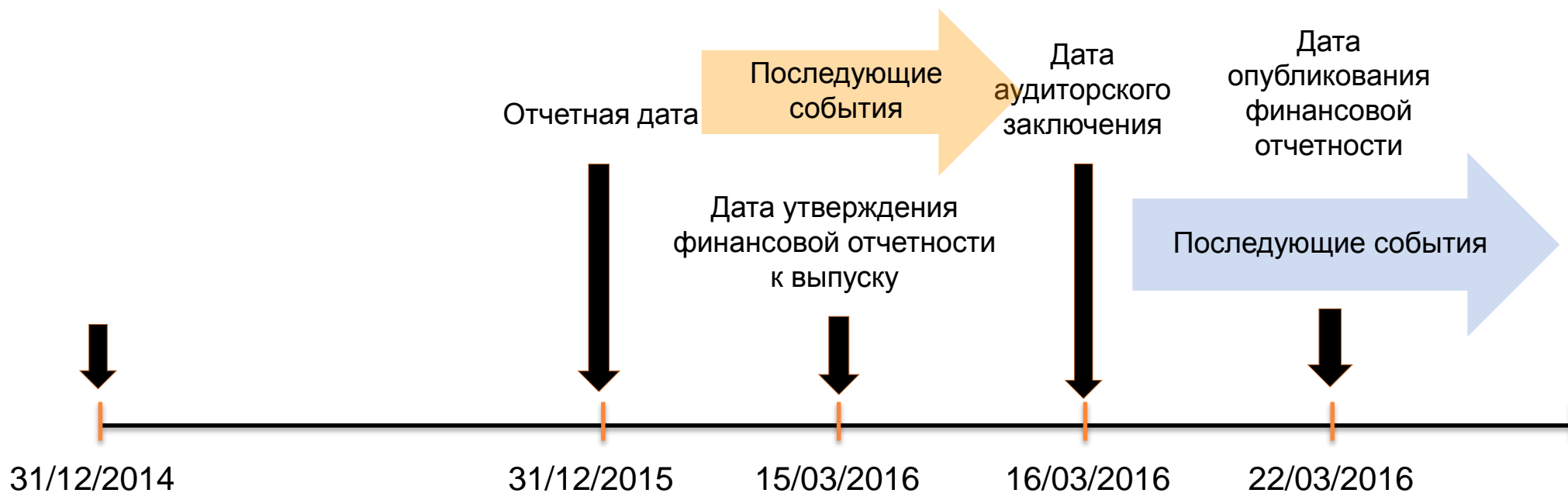
МСА 560 «События после отчетной даты*»



События после отчетной даты

- События после отчетной даты, их влияние на финансовую отчетность - подтверждение условий и фактов
 - существовавших на отчетную дату (Тип I)
 - возникших после даты финансовой отчетности (Тип II)

Определения МСА 560:



Последующие события

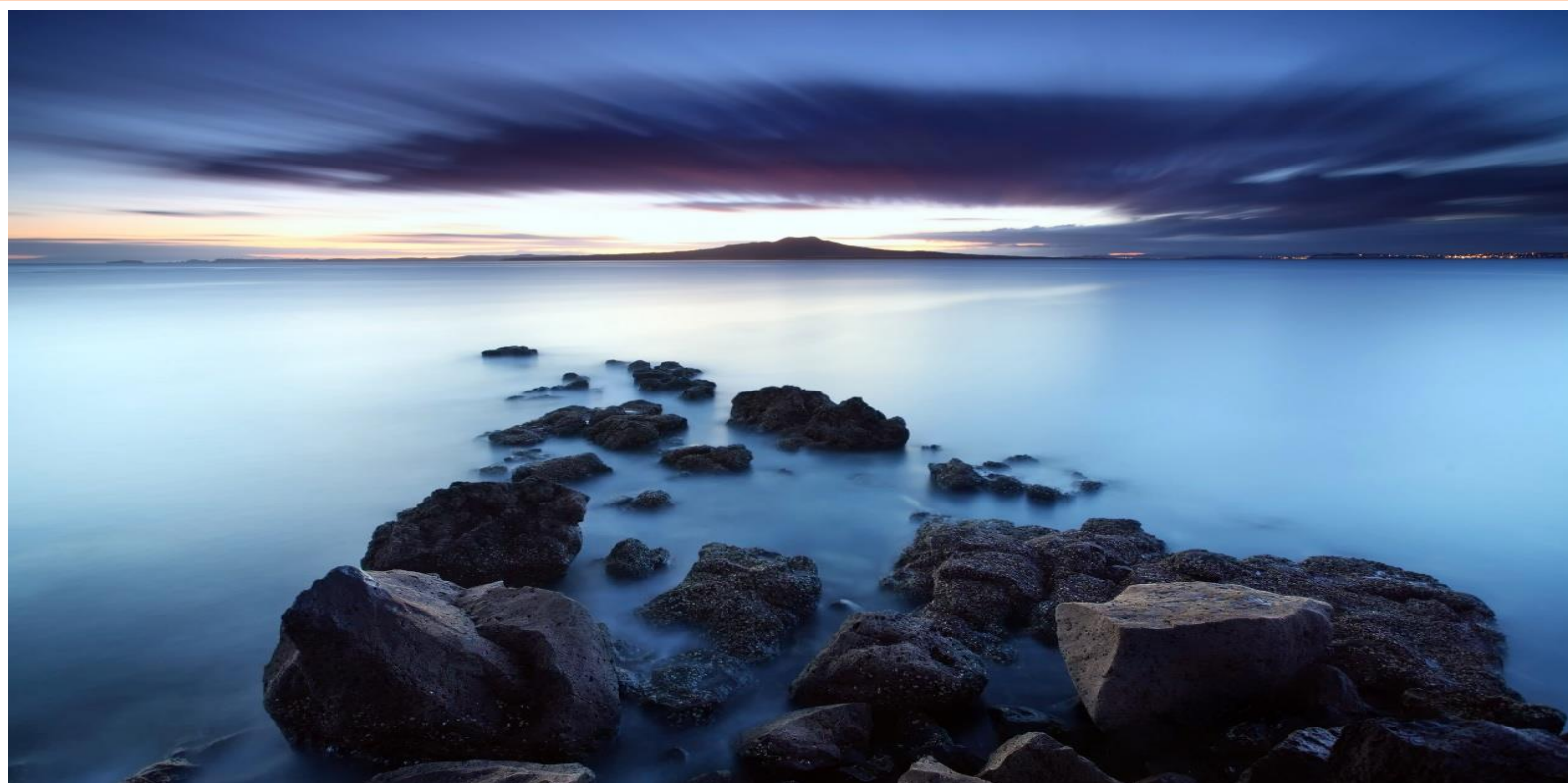
Получение достаточных аудиторских доказательств относительно событий после отчетной даты (тип I и II) - корректировки и раскрытия в наиболее поздней версии финансовой отчетности:

- изучение процедур руководства
- запросы руководству / представителям собственника
- протоколы заседаний владельцев, руководства, представителей собственника
- письменные представления руководства (МСА 580)

- Нет обязанности выполнять какие-либо процедуры
- Факты, которые могли повлиять на мнение аудитора о финансовой отчетности:
 - руководство вносит изменения в отчетность – новое аудиторское заключение (дата – не ранее даты утверждения пересмотренной отчетности)
 - руководство не пересматривает финансовую отчетность:
 - модифицированное мнение, если заключение еще не передано
 - изменение аудиторского заключения
 - меры к тому, чтобы пользователи не полагались на заключение, если руководство не распространяет новое аудиторское заключение

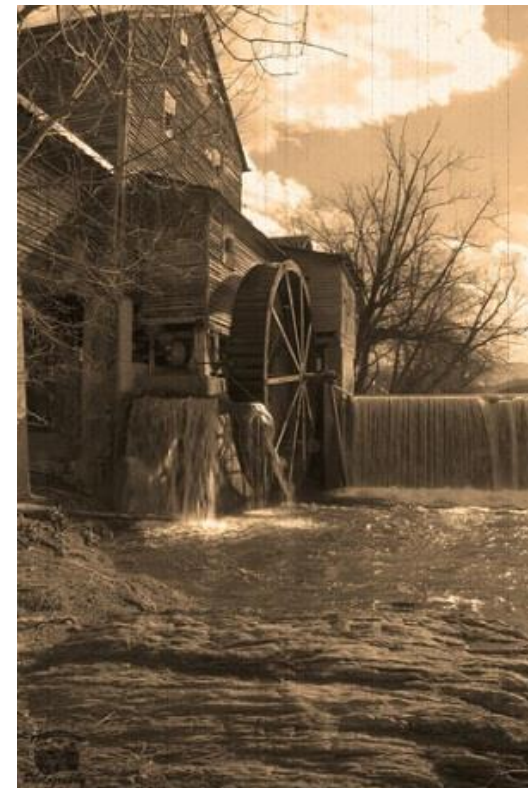


МСА 570 «Непрерывность деятельности»



Непрерывность деятельности

- Допущение о непрерывности деятельности организации – основополагающий принцип подготовки финансовой отчетности
- Ответственность за оценку способности организации продолжать непрерывную деятельность
- Обязанности аудитора
 - Выявление и оценка рисков, и соответствующие действия аудитора
 - Анализ оценки руководства
 - Период, не охватываемый оценкой руководства
 - Дополнительные аудиторские процедуры при выявлении событий или условий в области риска
- Аудиторские выводы и заключение
- Обоснованность допущения о непрерывности деятельности организации при наличии существенной неопределенности
- Необоснованность допущения о непрерывности деятельности организации
- Нежелание руководства выполнить или расширить оценку
- Информационное взаимодействие с представителями собственника
- Существенная задержка при утверждении финансовой отчетности



Непрерывность деятельности

- Первичная информация на стадии знакомства с деятельностью АЛ и оценки рисков: сомнение в возможности продолжать деятельность – всегда существенный риск
- Обязательная часть аудиторских процедур и документации аудитора
- Анализ расчетов и прогнозов руководства: особое внимание в переходный период
- Письменные подтверждения о финансовой поддержке / предоставлении финансирования
- Прогноз на период более 12 месяцев
- Раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности фактов, свидетельствующих о возможной неспособности АЛ продолжить деятельность в обозримом будущем
- Модификация заключения или специальный параграф

МСА 580 «Письменные заявления»



Письменные заявления

- Письменные заявления как аудиторские доказательства
- Цели аудитора
- Представители руководства, у которых запрашиваются письменные представления
- Содержание письменных представлений
 - подготовка финансовой отчетности
 - представленная информация и полнота отражения операций
 - связь с условиями аудиторского задания
- Прочие письменные представления
- Дата представлений, охватываемый ими период (периоды)
- Форма письменных представлений
- Сомнения в достоверности письменных представлений
- Непредоставление запрошенных письменных представлений
- Письменные представления об обязанностях руководства



Перечень МСА, содержащих требования в отношении письменных заявлений

- МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» (пункт 39).
- МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» (пункт 16).
- МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» (пункт 14).
- МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях» (пункт 12).
- МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации» (пункт 22).
- МСА 550 «Связанные стороны» (пункт 26).
- МСА 560 «События после отчетной даты» (пункт 9).
- МСА 570 «Непрерывность деятельности» (пункт 16(е)).
- МСА 710 «Сравнительная информация: сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность» (пункт 9).