



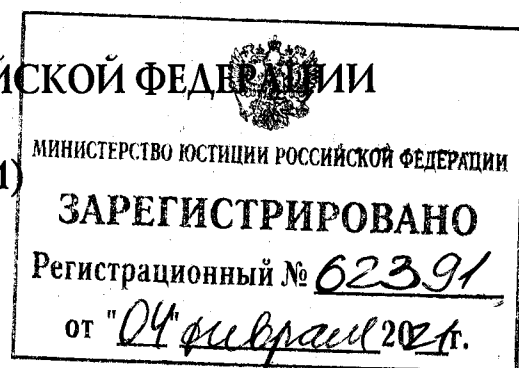
МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

(МИНФИН РОССИИ)

ПРИКАЗ

30.12.2020

Москва



№ 335Н

О введении в действие международного стандарта аудита на территории Российской Федерации

В соответствии с Положением о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 11 июня 2015 г. № 576 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2015, № 25, ст. 3659; 2017, № 32, ст. 5084), п р и к а з ы в а ю:

1. Ввести в действие на территории Российской Федерации прилагаемые Международный стандарт аудита 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации» и Согласующиеся поправки к другим международным стандартам.

2. Признать утратившим силу подпункт 22 пункта 1 приказа Министерства финансов Российской Федерации от 9 января 2019 г. № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 31 января 2019 г., регистрационный № 53639).

Министр

А.Г. Силуанов

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 540 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ) АУДИТ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ И СООТВЕТСТВУЮЩЕГО РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ

Международный стандарт аудита (МСА) 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

МСА 540 (пересмотренный) был утвержден Советом по надзору за соблюдением общественных интересов (РЮВ), который пришел к выводу о том, что процедура разработки стандарта носила надлежащий характер и общественные интересы были должным образом соблюдены.

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. В настоящем Международном стандарте аудита (МСА) устанавливаются обязанности аудитора по аудиту оценочных значений и соответствующего раскрытия информации в финансовой отчетности. В частности, в нем более подробно разъясняется порядок применения МСА 315 (пересмотренного)¹, МСА 330², МСА 450³, МСА 500⁴, а также других применимых к аудиту оценочных значений и раскрытию информации стандартов. В нем также содержатся требования и указания по выявлению искажений отдельных оценочных значений, включая соответствующее раскрытие информации, и признаков возможной предвзятости руководства.

Характер оценочных значений

2. Оценочные значения существенно различаются по характеру и должны рассчитываться руководством в случаях, когда суммы в денежном выражении прямо установить невозможно. Расчет таких сумм в денежном выражении связан с неопределенностью оценки, которая отражает неотъемлемые ограничения в известной информации или исходных данных. Ограничения неизбежно приводят к субъективности и различиям в результатах расчетов. Процесс расчета оценочных значений предполагает выбор и применение метода с использованием допущений и исходных данных, которые требуют суждений руководства и могут осложнить расчет. Оценочные значения подвержены искажениям вследствие того, что сложность, субъективность или другие факторы неотъемлемого риска влияют на расчет данных сумм в денежном выражении (см. пункты А1–А6, Приложение 1).
3. Хотя данный стандарт применяется ко всем оценочным значениям, степень неопределенности их оценки будет существенно различаться. Характер, сроки и объем оценки рисков и дальнейших аудиторских

¹ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

² МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оценочные риски».

³ МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита».

⁴ МСА 500 «Аудиторские доказательства».

процедур, требуемых настоящим стандартом, будут зависеть от неопределенности оценки и оценки соответствующих рисков существенного искажения. Степень неопределенности оценки некоторых оценочных значений может быть очень низкой в силу их характера, как и уровень сложности и субъективности связанных с ними расчетов. В отношении таких оценочных значений не предполагается, что процедуры оценки рисков и дальнейшие аудиторские процедуры, требуемые настоящим стандартом, будут всеобъемлющими. В случае высокой степени неопределенности оценки, сложности или субъективности ожидается, что такие процедуры будут гораздо большего объема. Настоящий стандарт содержит указания о том, как его требования могут быть масштабированы (см. пункт А7).

Основные принципы настоящего стандарта

4. Настоящий стандарт требует отдельной оценки неотъемлемого риска для целей оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок для оценочных значений. В зависимости от характера конкретного оценочного значения подверженность предпосылки искажениям, которые могут быть существенными, может зависеть от неопределенности оценки, сложности, субъективности или иных факторов неотъемлемого риска, а также от их взаимосвязи. Как объясняется в МСА 200⁵, для некоторых предпосылок и соответствующих видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации неотъемлемый риск выше, чем для других. Следовательно, оценка неотъемлемого риска зависит от степени влияния факторов неотъемлемого риска на вероятность или величину искажения и изменяется по шкале, в настоящем стандарте именуемой диапазоном значений неотъемлемого риска (см. пункты А8–А9, А65–А66, Приложение 1).
5. Настоящий стандарт ссылается на соответствующие требования МСА 315 (пересмотренного) и МСА 330 и содержит связанные с ними указания, чтобы подчеркнуть важность решений аудитора в отношении средств контроля применительно к оценочным значениям, включая решения:
 - имеются ли средства контроля, значимые для аудита, структуру которых аудитор должен оценить и определить, были ли они внедрены;
 - следует ли тестировать операционную эффективность соответствующих средств контроля.
6. Настоящий стандарт также требует отдельной оценки риска средств контроля при оценке рисков существенного искажения на уровне предпосылок для оценочных значений. При оценке риска средств контроля аудитор учитывает, допускают ли дальнейшие аудиторские процедуры возможность полагаться на операционную эффективность средств контроля. Если аудитор не проводит тестирование средств контроля, оценка аудитором риска существенного искажения на уровне предпосылок не может снижаться из-за эффективности средств контроля в отношении конкретной предпосылки⁶ (см. пункт А10).
7. В настоящем стандарте подчеркивается, что выполняемые аудитором дальнейшие аудиторские процедуры (в том числе, когда это уместно, тесты средств контроля) должны выполняться в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок, с учетом влияния одного или нескольких факторов неотъемлемого риска и оценки аудитором риска средств контроля.
8. Проявление профессионального скептицизма в отношении оценочных значений зависит от рассмотрения аудитором факторов неотъемлемого риска, и значение такого проявления возрастает в случаях, когда степень неопределенности оценки, сложности, субъективности оценочного значения или влияние иных факторов неотъемлемого риска выше. Также проявление профессионального скептицизма имеет важное

⁵ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 40.

⁶ МСА 530 «Аудиторская выборка», Приложение 3.

значение в тех случаях, когда уровень подверженности искажениям выше в результате предвзятости руководства или недобросовестных действий (см. пункт А11).

9. Настоящий стандарт требует, чтобы аудитор оценил на основании выполненных аудиторских процедур и полученных аудиторских доказательств, являются ли оценочные значения и соответствующее раскрытие информации обоснованными⁷ в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности или содержат искажения. Для целей настоящего стандарта обоснованность в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности означает, что соответствующие требования такой концепции подготовки финансовой отчетности применяются надлежащим образом, включая относящиеся к следующему (см. пункты А12–А13, А139–А144):
- расчету оценочного значения, в том числе выбору метода, допущений и исходных данных в соответствии с характером оценочного значения, а также фактами и обстоятельствами организации;
 - выбору точечной оценки руководства;
 - раскрытию информации в отношении оценочного значения, в том числе о том, как оценочное значение было рассчитано, с объяснением характера, степени и источников неопределенности оценки.

Дата вступления в силу

10. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2019 года или после этой даты.

Цель

11. Цель аудитора состоит в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что оценочные значения и соответствующее раскрытие информации в финансовой отчетности являются обоснованными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Определения

12. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (a) оценочное значение – денежная сумма, размер которой в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности подвержен неопределенности оценки (см. пункт А14);
 - (b) аудиторская точечная оценка или оценка диапазона – величина или диапазон величин соответственно, которые рассчитаны аудитором при анализе точечной оценки руководства (см. пункт А15);
 - (c) неопределенность оценки – подверженность неотъемлемому недостатку точности в оценке (см. пункт А16, Приложение 1);
 - (d) предвзятость руководства – недостаточная беспристрастность руководства в процессе подготовки информации (см. пункт А17);
 - (e) точечная оценка руководства – величина, выбранная руководством для признания или раскрытия в финансовой отчетности в качестве оценочного значения;

⁷ См. также МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункт 13(с).

- (f) фактический результат оценочного значения – фактическая денежная величина, которая стала известна в результате завершения сделок, наступления событий или условий, принимаемых во внимание при расчете оценочного значения (см. пункт А18).

Требования

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

13. При получении понимания деятельности организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, в соответствии с требованиями МСА 315 (пересмотренного)⁸ аудитор должен получить понимание рассматриваемых далее вопросов, относящихся к оценочным значениям организации. Аудиторские процедуры по получению понимания должны проводиться в объеме, необходимом для обеспечения надлежащей основы для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и предпосылок (см. пункты А19–А22).

Организация и ее окружение

- (a) Операции, осуществляемые организацией, а также события и условия, которые могут повлечь за собой необходимость признания или раскрытия оценочных значений или их изменения в финансовой отчетности (см. пункт А23).
- (b) Требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности в отношении оценочных значений (включая критерии признания, правила расчетов и соответствующие требования к представлению и раскрытию информации), а также того, как они применяются в контексте характера и обстоятельств организации и ее окружения, включая то, как операции и другие события или условия зависят от факторов неотъемлемого риска и какое влияние они на них оказывают (см. пункты А24–А25).
- (c) Регуляторные факторы, применимые к оценочным значениям организации, включая, если применимо, нормативные требования, связанные с контролем со стороны надзорных органов (см. пункт А26).
- (d) Характер оценочных значений и соответствующего раскрытия информации, включения которых в финансовую отчетность аудитор ожидает от организации, исходя из понимания им вопросов, изложенных в пункте 13(a) – (c) выше (см. пункт А27).

Система внутреннего контроля организации

- (e) Характер и уровень надзора и корпоративного управления, которые осуществляются в организации в отношении процесса подготовки руководством финансовой отчетности также и применительно к оценочным значениям (см. пункты А28–А30).
- (f) Как руководство определяет потребности в специальных знаниях и навыках в отношении оценочных значений и применяет их, включая использование эксперта руководства (см. пункт А31).
- (g) Как в процессе оценки рисков в организации выявляются риски, связанные с оценочными значениями, и предпринимаются соответствующие меры для их снижения (см. пункты А32–А33).

⁸ МСА 315 (пересмотренный), пункты 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 и 20–21.

- (h) Информационная система организации, относящаяся к оценочным значениям, включая:
- (i) виды операций, события и условия, которые являются значительными для финансовой отчетности и приводят к необходимости использования оценочных значений и соответствующему раскрытию информации или к их изменению (см. пункты А34–А35), и
 - (ii) то, каким образом руководство в отношении таких оценочных значений и соответствующего раскрытия информации:
 - a. определяет применимые методы, допущения или источники исходных данных и потребности в их изменении, которые являются надлежащими в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности, в том числе как руководство (см. пункты А36–А37):
 - i. выбирает или разрабатывает и применяет используемые методы, включая модели оценки (см. пункты А38–А39);
 - ii. выбирает используемые допущения, включая рассмотрение альтернативных вариантов, и определяет значительные допущения (см. пункты А40–А43);
 - iii. выбирает используемые исходные данные (см. пункт А44);
 - b. понимает уровень неопределенности оценки, в том числе путем рассмотрения диапазона возможных результатов расчета (см. пункт А45);
 - c. реагирует на неопределенность оценки, включая выбор точечной оценки и соответствующей информации для раскрытия в финансовой отчетности (см. пункты А46–А49).
 - (i) Контрольные действия, имеющие значение для аудита процесса расчета оценочных значений руководством, описанных в пункте 13(h)(ii) (см. пункты А50–А54).
 - (j) Как руководство проверяет фактический результат (результаты) предыдущих оценочных значений и какие меры принимает по результатам такой проверки.
14. Аудитор должен проверить фактический результат предыдущих оценочных значений или, при необходимости, их последующую переоценку в целях выявления и оценки рисков существенного искажения в текущем периоде. Аудитор должен учитывать характеристики оценочных значений при определении характера и объема такой проверки. Проверка не предназначена для того, чтобы ставить под сомнение суждения в отношении оценочных значений предыдущих периодов, которые являлись надлежащими, исходя из информации, имевшейся в момент их вынесения (см. пункты А55–А60).
15. В отношении оценочных значений аудитор должен определить, требуются ли аудиторской группе специальные знания или навыки для выполнения процедур оценки рисков, чтобы выявить и оценить риски существенного искажения, разработать и провести аудиторские процедуры в ответ на эти риски или оценить полученные аудиторские доказательства (см. пункты А61–А63).

Выявление и оценка рисков существенного искажения

16. При выявлении и оценке рисков существенного искажения в отношении оценочного значения и соответствующего раскрытия информации на уровне предпосылок согласно требованиям МСА 315 (пересмотренного)⁹ аудитор должен отдельно оценивать неотъемлемый риск и риск средств контроля. При выявлении рисков существенного искажения и оценке неотъемлемого риска аудитор должен учитывать (см. пункты А64–А71):

⁹ МСА 315 (пересмотренный), пункты 25 и А26.

- (a) насколько оценочное значение подвержено неопределенности оценки (см. пункты А72–А75) и
- (b) насколько сложность, субъективность или другие факторы неотъемлемого риска влияют на следующее (см. пункты А76–А79):
 - (i) выбор и применение метода, допущений и исходных данных при расчете оценочного значения или
 - (ii) выбор точечной оценки руководства и соответствующей информации для раскрытия в финансовой отчетности.

17. Аудитор должен определить, является ли какой-либо из рисков существенного искажения, выявленных и оцененных в соответствии с пунктом 16, значительным риском в соответствии с суждением аудитора¹⁰. Если аудитор установил, что значительный риск существует, он должен получить понимание средств контроля организации, включая контрольные действия, имеющие отношение к этому риску¹¹ (см. пункт А80).

Ответные меры на оцененные риски существенного искажения

18. В соответствии с требованиями МСА 330¹² дальнейшие аудиторские процедуры должны выполняться аудитором в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок¹³ с учетом источников риска, оцененного аудитором. Дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, должны включать один или несколько из следующих подходов:

- (a) получение аудиторских доказательств в отношении событий, произошедших до даты аудиторского заключения (см. пункт 21);
- (b) тестирование расчета руководством оценочного значения (см. пункты 22–27);
- (c) разработку аудитором точечной оценки или диапазона значений (см. пункты 28–29).

Выполняемые аудитором дальнейшие аудиторские процедуры должны учитывать, что, чем выше оцененный риск существенного искажения, тем убедительнее должны быть аудиторские доказательства¹⁴. Аудитор должен разрабатывать и проводить дальнейшие аудиторские процедуры так, чтобы избежать предвзятости, собирая только доказательства, подтверждающие оценки руководства, или исключая доказательства, противоречащие им (см. пункты А81–А84).

19. В соответствии с требованиями МСА 330¹⁵ аудитор должен разрабатывать и проводить тесты для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении операционной эффективности соответствующих средств контроля, если:

- (a) оценка аудитором рисков существенного искажения на уровне предпосылок включает ожидание того, что средства контроля функционируют эффективно, или
- (b) процедуры проверки по существу сами по себе не обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства на уровне предпосылок.

В отношении оценочных значений тестирование аудитором средств контроля должно соответствовать источникам оцененного риска существенного искажения. При разработке и проведении тестирования

¹⁰ МСА 315 (пересмотренный), пункт 27.

¹¹ МСА 315 (пересмотренный), пункт 29.

¹² МСА 330, пункты 6–15 и 18.

¹³ МСА 330, пункты 6–7 и 21.

¹⁴ МСА 330, пункт 7(b).

¹⁵ МСА 330, пункт 8.

средств контроля аудитор должен получить тем более убедительные аудиторские доказательства, чем больше он полагается на эффективность средства контроля¹⁶ (см. пункты А85–А89).

20. В отношении значительного риска, связанного с оценочным значением, дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, должны включать тесты средств контроля в текущем периоде, если аудитор планирует полагаться на эти средства контроля. Когда подход к значительному риску состоит только из процедур проверки по существу, эти процедуры должны включать детальные тесты¹⁷ (см. пункт А90).

Получение аудиторских доказательств в отношении событий, произошедших до даты аудиторского заключения

21. Когда дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, включают получение аудиторских доказательств в отношении событий, произошедших до даты аудиторского заключения, аудитор должен оценивать, являются ли такие аудиторские доказательства надлежащими и достаточными для снижения рисков существенного искажения в отношении оценочного значения, с учетом того, что изменения в обстоятельствах и других соответствующих условиях в период между событием и датой оценки могут повлиять на уместность таких аудиторских доказательств в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункты А91–А93).

Тестирование порядка расчета оценочного значения руководством

22. При тестировании порядка расчета оценочного значения руководством дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, должны включать процедуры, разработанные и проведенные в соответствии с пунктами 23–26, для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении рисков существенного искажения, касающихся (см. пункт А94):
- (а) выбора и применения методов, значительных допущений и исходных данных, использованных руководством при расчете оценочного значения,
 - (б) того, как руководство выбрало точечную оценку и подготовило соответствующую информацию для раскрытия в отношении неопределенности оценки.

Методы

23. При применении требований пункта 22 в отношении методов оценки дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, должны учитывать следующее:
- (а) является ли выбранный метод надлежащим в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности и, если применимо, являются ли изменения метода, использованного в предыдущие периоды, надлежащими (см. пункты А95, А97);
 - (б) указывают ли суждения, использованные при выборе метода, на возможную предвзятость руководства (см. пункт А96);
 - (с) проводятся ли расчеты в соответствии с выбранным методом и являются ли они математически точными;
 - (д) когда применение метода руководством предусматривает сложное моделирование, применялись ли суждения последовательно и, если применимо (см. пункты А98–А100):
 - (i) соответствует ли структура модели цели расчета согласно с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, является ли она надлежащей в конкретных

¹⁶ МСА 330, пункт 9.

¹⁷ МСА 330, пункты 15 и 21.

обстоятельствах и, если применимо, являются ли изменения модели предыдущих периодов надлежащими в сложившихся обстоятельствах;

- (ii) соответствуют ли корректировки результата модели цели расчета согласно с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности и являются ли они надлежащими в сложившихся обстоятельствах;
- (e) сохранялась ли целостность значительных допущений и исходных данных при применении выбранного метода оценки (см. пункт A101).

Значительные допущения

24. При применении требований пункта 22 в отношении значительных допущений дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, должны учитывать следующее:
- (a) являются ли значительные допущения надлежащими в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности и, если применимо, являются ли изменения относительно предыдущих периодов надлежащими (см. пункты A95, A102–A103);
 - (b) указывают ли суждения, использованные при выборе значительных допущений, на возможную предвзятость руководства (см. пункт A96);
 - (c) соответствуют ли значительные допущения друг другу и допущениям, которые применялись в других оценочных значениях, или взаимосвязанным допущениям, использованным в других областях хозяйственной деятельности организации, исходя из знаний, полученных аудитором в ходе аудита (см. пункт A104);
 - (d) если применимо, имеет ли руководство намерение и возможность следовать определенному плану действий (см. пункт A105).

Исходные данные

25. При применении требований пункта 22 в отношении исходных данных дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, должны учитывать следующее:
- (a) являются ли исходные данные надлежащими в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности и, если применимо, являются ли изменения относительно предыдущих периодов надлежащими (см. пункты A95, A106);
 - (b) указывают ли суждения, использованные при выборе исходных данных, на возможную предвзятость руководства (см. пункт A96);
 - (c) являются ли исходные данные уместными и надежными в данных обстоятельствах (см. пункт A107);
 - (d) были ли исходные данные поняты и интерпретированы руководством надлежащим образом, в том числе в отношении договорных условий (см. пункт A108).

Выбор руководством точечной оценки и соответствующей информации для раскрытия в отношении неопределенности оценки

26. При применении требований пункта 22 дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, должны выявить, предприняло ли руководство надлежащие шаги в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности, чтобы:
- (a) понять неопределенность оценки (см. пункт A109);
 - (b) отразить неопределенность оценки путем выбора надлежащей точечной оценки и подготовки

соответствующей информации для раскрытия в отношении неопределенности оценки (см. пункты А110–А114).

27. Когда в соответствии с суждением аудитора, основанным на полученных аудиторских доказательствах, руководство не предприняло надлежащих действий, чтобы понять и отразить неопределенность оценки, аудитор должен (см. пункты А115–А117):
- (а) попросить руководство выполнить дополнительные процедуры, чтобы понять неопределенность оценки или отразить ее путем пересмотра выбора точечной оценки руководства либо раскрытия дополнительной информации в отношении неопределенности оценки, и оценить меры, принятые руководством в соответствии с пунктом 26;
 - (б) если аудитор приходит к выводу о том, что меры, принятые руководством в ответ на запрос аудитора, не приводят к достаточному отражению неопределенности оценки, разработать, насколько это возможно, свою точечную оценку или диапазон значений в соответствии с пунктами 28–29;
 - (с) оценить наличие недостатков в системе внутреннего контроля и при их выявлении сообщить о них в соответствии с МСА 265¹⁸.

Разработка аудитором точечной оценки или диапазона значений

28. Когда аудитор разрабатывает точечную оценку или диапазон значений, чтобы оценить точечную оценку руководства и соответствующее раскрытие информации о неопределенности оценки, в том числе, когда это требуется пунктом 27(б), выполняемые аудитором дальнейшие аудиторские процедуры должны включать процедуры оценки того, являются ли использованные методы, допущения или исходные данные надлежащими в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Независимо от того, использует ли аудитор методы, допущения или исходные данные руководства или собственные, такие дальнейшие аудиторские процедуры должны быть разработаны и проведены для рассмотрения вопросов, указанных в пунктах 23–25 (см. пункты А118–А123).
29. Если аудитор разрабатывает свой диапазон, он должен:
- (а) удостовериться в том, что диапазон включает только суммы, подтверждаемые достаточными надлежащими аудиторскими доказательствами и оцененные аудитором как обоснованные в контексте целей расчета и других требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункты А124–А125);
 - (б) разработать и провести дальнейшие аудиторские процедуры, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оцененных рисков существенного искажения, касающихся раскрытия информации в финансовой отчетности, которая описывает неопределенность оценки.

Прочие особенности аудиторских доказательств

30. При получении аудиторских доказательств в отношении рисков существенного искажения, касающихся оценочных значений, независимо от источников информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, аудитор должен соблюдать применимые требования МСА 500.

При использовании работы эксперта руководства требования пунктов 21–29 настоящего стандарта могут помочь аудитору оценить уместность использования работы эксперта в качестве аудиторских доказательств для конкретной предпосылки в соответствии с пунктом 8(с) МСА 500. При оценке работы

¹⁸ МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля».

эксперта руководства на характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур влияет оценка аудитором компетентности, способностей и объективности эксперта, понимание аудитором характера работы, выполненной экспертом, и осведомленность аудитора в области знаний эксперта (см. пункты А126–А132).

Раскрытие информации об оценочных значениях

31. Аудитор должен разработать и провести дальнейшие аудиторские процедуры, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылок для раскрытия информации об оценочном значении, кроме информации в отношении неопределенности оценки, указанной в пунктах 26(b) и 29(b).

Признаки возможной предвзятости руководства

32. Аудитор должен оценить, имеют ли суждения и решения, принятые руководством при расчете оценочных значений, включенных в финансовую отчетность, даже если они по отдельности являются обоснованными, признаки возможной предвзятости руководства. При выявлении признаков возможной предвзятости руководства аудитор должен оценить последствия для аудита. Если имеется намерение ввести в заблуждение, предвзятость руководства носит характер недобросовестных действий (см. пункты А133–А136).

Общая оценка, основанная на проведенных аудиторских процедурах

33. При применении МСА 330¹⁹ к оценочным значениям аудитор должен оценить на основании проведенных аудиторских процедур и полученных аудиторских доказательств (см. пункты А137–А138):
- (а) остаются ли оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок надлежащими, в частности, в том случае, когда были выявлены признаки возможной предвзятости руководства;
 - (б) соответствуют ли решения руководства о признании, расчете, представлении и раскрытии этих оценочных значений в финансовой отчетности применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
 - (с) получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства.
34. При проведении оценки, которая требуется в пункте 33(с), аудитор должен учитывать все аудиторские доказательства, как подтверждающие уместные аудиторские доказательства, так и противоречащие им²⁰. Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен оценить последствия для аудита или аудиторского мнения о финансовой отчетности в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)²¹.

Определение того, являются ли оценочные значения обоснованными или искаженными

35. Аудитор должен определить, являются ли оценочные значения и соответствующее раскрытие информации обоснованными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности или содержат искажения. В МСА 450²² содержатся рекомендации о том, как аудитор может определить искажения (фактические, оценочные или прогнозные) для оценки влияния неисправленных искажений на финансовую отчетность (см. пункты А12–А13, А139–А144).

¹⁹ МСА 330, пункты 25–26.

²⁰ МСА 500, пункт 11.

²¹ МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

²² МСА 450, пункт А6.

36. В отношении оценочных значений аудитор должен оценить:
- (a) в случае концепции достоверного представления – раскрыло ли руководство информацию, помимо предписанной конкретными требованиями концепции, которая необходима для обеспечения достоверного представления финансовой отчетности в целом²³,
 - (b) в случае концепции соответствия – является ли раскрытая информация необходимой для того, чтобы финансовая отчетность не вводила в заблуждение²⁴.

Письменные заявления

37. Аудитор должен запросить письменные заявления у руководства²⁵ и, если необходимо, у лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, являются ли методы, значительные допущения и исходные данные, использованные при расчете оценочных значений и раскрытии соответствующей информации, надлежащими для признания, расчета или раскрытия информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Аудитор также должен учесть необходимость получения заявлений в отношении определенных оценочных значений, в том числе относительно использованных методов, допущений или исходных данных (см. пункт А145).

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством и другими соответствующими сторонами

38. При применении МСА 260 (пересмотренного)²⁶ и МСА 265²⁷ аудитор должен осуществлять информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, или с руководством по определенным вопросам, включая значительные качественные аспекты практики бухгалтерского учета организации и значительные недостатки системы внутреннего контроля соответственно. При этом аудитор должен рассматривать вопросы, о которых необходимо сообщить, в отношении оценочных значений, при их наличии, и учитывать, относятся ли причины рисков существенного искажения к неопределенности оценки или к влиянию сложности, субъективности или других факторов неотъемлемого риска, связанных с расчетом оценочных значений и раскрытием соответствующей информации. Кроме того, в определенных обстоятельствах аудитор должен в соответствии с законом или нормативным актом доводить определенные вопросы до сведения иных соответствующих сторон, таких как регулирующие или надзорные органы (см. пункты А146–А148).

Документация

39. В аудиторской документации аудитор обязан отразить²⁸ (см. пункты А149–А152):
- (a) ключевые элементы понимания аудитором деятельности организации и ее окружения, в том числе системы внутреннего контроля организации, относящейся к ее оценочным значениям;
 - (b) связь между дальнейшими аудиторскими процедурами, выполняемыми аудитором, и оцененными рисками существенного искажения на уровне предпосылок²⁹ с учетом причин (в отношении неотъемлемого риска или риска средств контроля) оценки таких рисков;

²³ См. также МСА 700 (пересмотренный), пункт 14.

²⁴ См. также МСА 700 (пересмотренный), пункт 19.

²⁵ МСА 580 «Письменные заявления».

²⁶ МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 16(а).

²⁷ МСА 265, пункт 9.

²⁸ МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11, А6, А7 и А10.

²⁹ МСА 330, пункт 28(б).

- (с) меры, принятые аудитором в случае, когда руководство не предприняло надлежащих шагов для понимания и отражения неопределенности оценки;
- (d) признаки возможной предвзятости руководства в отношении оценочных значений, если такие имеются, и оценку аудитором последствий для аудита в соответствии с требованиями пункта 32;
- (е) значительные суждения в отношении определения аудитором того, являются ли оценочные значения и раскрытие соответствующей информации обоснованными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности или содержат искажения.

* * *

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Характер оценочных значений (см. пункт 2)

Примеры оценочных значений

A1. Примеры оценочных значений в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации включают:

- обесценение запасов;
- амортизацию основных средств;
- оценку активов, составляющих объекты инфраструктуры;
- оценку финансовых инструментов;
- исход текущих судебных разбирательств;
- резерв под ожидаемые кредитные убытки;
- оценку обязательств по договорам страхования;
- гарантийные обязательства;
- обязательства по выплате пенсий сотрудникам;
- выплаты, основанные на акциях;
- справедливую стоимость активов или обязательств, приобретенных в рамках объединения бизнеса, включая определение гудвила и нематериальных активов;
- обесценение долгосрочных активов или основных средств, предназначенных для продажи;
- обмен в неденежной форме активами или обязательствами между независимыми сторонами;
- выручку, признанную по долгосрочным договорам.

Методы

A2. Метод – это методика оценки, используемая руководством для расчета оценочного значения в соответствии с требуемыми правилами расчета. Например, одним из общепризнанных методов для расчета оценочных значений в отношении операций по выплатам, основанным на акциях, является определение расчетной цены опциона на покупку с использованием формулы ценообразования опционов Блэка – Шоулза. Метод применяется с использованием вычислительного инструмента или процесса, которые иногда именуется моделью, и предполагает применение допущений и исходных данных с учетом совокупности их взаимосвязей.

Допущения и исходные данные

- A3. Допущения включают суждения на основе имеющейся информации по таким вопросам, как выбор процентной ставки, ставки дисконтирования, или суждения в отношении будущих условий или событий. Допущение может быть выбрано руководством из ряда соответствующих альтернатив. Допущения, которые могут быть сделаны или определены экспертом руководства, становятся допущениями руководства, когда оно использует их для расчета оценочного значения.
- A4. Для целей настоящего стандарта исходные данные представляют собой информацию, которая может быть получена непосредственно путем наблюдений или от внешней стороны организации. Информация, полученная путем применения аналитических или интерпретационных методов к исходным данным, называется производными данными, когда такие методы имеют общепризнанную теоретическую основу и, следовательно, требуют применения суждений руководством в меньшей степени. В ином случае такая информация является допущением.
- A5. Ниже приводятся примеры исходных данных:
- цены, согласованные в рамках рыночных операций;
 - время работы производственного оборудования или количество выпущенной на нем продукции;
 - цены за прошедшие периоды или другие условия, включенные в договоры, такие как договорная процентная ставка, график платежей и срок, включенный в кредитный договор;
 - прогнозная информация, например экономический прогноз или прогноз прибыли, полученные из внешних информационных источников;
 - будущая процентная ставка, определенная с использованием метода интерполяции на основе форвардных процентных ставок (производные данные).
- A6. Исходные данные могут быть получены из широкого круга источников. Например, они могут быть:
- получены внутри организации или из внешних информационных источников;
 - получены из системы внутри или вне основных регистров или вспомогательных ведомостей;
 - получены из договоров; или
 - получены из законодательных или нормативных документов.

Масштабируемость (см. пункт 3)

- A7. Примеры пунктов, которые содержат рекомендации о том, как требования данного стандарта могут быть масштабированы, включают пункты A20–A22, A63, A67 и A84.

Основные принципы настоящего стандарта*Факторы неотъемлемого риска (см. пункт 4)*

- A8. Факторы неотъемлемого риска являются характеристиками условий и событий, которые могут повлиять на подверженность предпосылки искажению до рассмотрения средств контроля. В Приложении 1 дополнительно разъясняется характер таких факторов неотъемлемого риска и их взаимосвязь в контексте расчета оценочных значений и их представления в финансовой отчетности.
- A9. В дополнение к факторам неотъемлемого риска, связанного с неопределенностью оценки, сложностью или субъективностью, другие факторы неотъемлемого риска, которые аудитор может учитывать при выявлении и оценке рисков существенного искажения, могут включать степень влияния на оценочное значение:

- изменений в характере или обстоятельствах соответствующих статей финансовой отчетности или требованиях применимой концепции подготовки финансовой отчетности, которые могут привести к необходимости изменения метода, допущений или исходных данных, используемых в расчете оценочного значения;
- подверженности искажениям в силу предвзятости или недобросовестных действий руководства при расчете оценочного значения.

Риск средств контроля (см. пункт 6)

A10. Важным фактором для аудитора при оценке риска средств контроля на уровне предпосылок является эффективность структуры средств контроля, на которые аудитор планирует полагаться, и степень, в которой средства контроля обеспечивают принятие мер в ответ на оцененные неотъемлемые риски на уровне предпосылок. Оценка аудитором того, что средства контроля эффективно разработаны и внедрены, подтверждает ожидания в отношении операционной эффективности средств контроля при определении необходимости их тестирования.

Профессиональный скептицизм (см. пункт 8)

A11. Пункты A60, A95, A96, A137 и A139 служат примерами пунктов, в которых описаны возможные способы проявления аудитором профессионального скептицизма. В пункте A152 содержатся рекомендации в отношении возможных способов документального оформления аудитором проявления профессионального скептицизма и примеры конкретных пунктов настоящего стандарта, применительно к которым документальное оформление может свидетельствовать о проявлении профессионального скептицизма.

Принцип обоснованности (см. пункты 9, 35)

A12. Иные соображения, которые могут иметь значение для определения аудитором обоснованности оценочных значений и соответствующего раскрытия информации в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности, включают следующее:

- исходные данные и допущения, использованные при расчете оценочного значения, соответствуют друг другу и тем, которые применялись в других оценочных значениях или областях хозяйственной деятельности организации;
- оценочное значение учитывает соответствующую информацию согласно требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

A13. Термин «надлежащее применение», использованный в пункте 9, означает метод, который не только соответствует требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности, но и отражает суждения, которые соотносятся с целью правил расчета согласно данной концепции.

Определения

Оценочное значение (см. пункт 12(a))

A14. Оценочные значения – это суммы в денежном выражении, которые могут относиться к видам операций или остаткам по счетам, признанным или раскрытым в финансовой отчетности. Оценочные значения также содержат суммы в денежном выражении, включенные в раскрытую информацию или использованные для формирования суждений в отношении признания или раскрытия информации о видах операций или об остатках по счетам.

Аудиторская точечная оценка или аудиторская оценка диапазона (см. пункт 12(b))

- A15. Аудиторская точечная оценка или оценка диапазона может использоваться для определения оценочного значения непосредственно (например, резерв под обесценение или справедливая стоимость различных видов финансовых инструментов) или опосредованно (например, сумма, используемая в качестве значительного допущения для оценочного значения). Аудитор может применять аналогичный подход при определении суммы или диапазона сумм при оценке неденежного элемента исходных данных или допущения (например, расчетный срок полезного использования актива).

Неопределенность оценки (см. пункт 12(c))

- A16. Не все оценочные значения подвержены высокой степени неопределенности оценки. Например, для некоторых статей финансовой отчетности может существовать активный и открытый рынок, обеспечивающий доступную и надежную информацию о ценах, по которым производится фактический обмен. Вместе с тем неопределенность оценки может существовать, даже если метод оценки и исходные данные очень четко определены. Например, оценка ценных бумаг, обращающихся на активном и открытом рынке и имеющих котировальную цену, может требовать корректировки, если их пакет значителен или подлежит ограничениям с точки зрения реализации. Кроме того, общие экономические условия, существующие на тот момент времени, например отсутствие ликвидности на конкретном рынке, могут приводить к неопределенности оценки.

Предвзятость руководства (см. пункт 12(d))

- A17. Концепции подготовки финансовой отчетности во многих случаях требуют нейтральности, то есть свободы от предвзятости. Неопределенность оценки привносит субъективность в расчет оценочного значения. Наличие субъективности порождает потребность в суждении со стороны руководства и подверженность неумышленной или умышленной предвзятости руководства (например, в результате наличия мотивации к достижению целевого показателя прибыли или коэффициента достаточности капитала). Подверженность оценочного значения предвзятости руководства повышается в зависимости от наличия субъективности в расчете оценочного значения.

Фактический результат оценочного значения (см. пункт 12(f))

- A18. Некоторые оценочные значения по своему характеру не имеют фактического результата, актуального для работы аудитора, выполняемой в соответствии с настоящим стандартом. Например, оценочное значение может основываться на представлениях участников рынка на определенный момент времени. Следовательно, цена на момент продажи актива или передачи обязательства может отличаться от соответствующего оценочного значения, принятого на отчетную дату, так как с течением времени представления участников рынка в отношении стоимости изменились.

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

Получение понимания деятельности организации и ее окружения (см. пункт 13)

- A19. Пункты 11–24 МСА 315 (пересмотренного) требуют, чтобы аудитор получил представление о конкретных аспектах деятельности организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации. Требования пункта 13 настоящего стандарта конкретизированы применительно к оценочным значениям и основываются на более широких требованиях МСА 315 (пересмотренного).

Масштабируемость

- A20. Характер, сроки и объем аудиторских процедур по изучению деятельности организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, относящуюся к ее оценочным значениям, в той или иной степени могут зависеть от того, насколько отдельный вопрос или вопросы применимы в