

Рекомендации
по проведению аудита консолидированной финансовой отчетности
(одобрены Советом по аудиторской деятельности 26 марта 2013 г., протокол № 8)

I. Общие положения

1. Настоящие рекомендации определяют порядок совместно проводимого разными аудиторами аудита (далее – совместно проводимый аудит), включая особенности работы аудиторов компонентов.

2. Данные рекомендации могут быть применены в случаях проведения аудита, как консолидированной финансовой отчетности (далее – аудит отчетности Группы), так и индивидуальной бухгалтерской отчетности. Например, в случае, когда аудитор может привлечь другого аудитора для присутствия при проведении инвентаризации материально-производственных запасов, или для инспектирования физического наличия объектов основных средств в отдаленно расположенных структурных подразделениях аудируемого лица.

Группа – совокупность всех компонентов, чья финансовая информация включается в отчетность Группы. Группа всегда состоит более чем из одного компонента.

Отчетность Группы – отчетность, включающая финансовую информацию более одного компонента. Термин «отчетность Группы» распространяется на отчетность, включающую финансовую информацию, подготовленную компонентами, не имеющими единой материнской компании, но находящимися под общим контролем.

3. От аудитора компонента может потребоваться в соответствии с требованиями нормативных правовых актов или в силу иных обстоятельств выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности компонента. Аудиторская группа, выполняющая аудит отчетности Группы (далее – аудиторская группа), может решить использовать в качестве аудиторских доказательств в целях проводимого ей аудита отчетности Группы аудиторские доказательства, которые стали основанием для выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности компонента, и тогда настоящие рекомендации также могут быть применимы.

Аудитор компонента – аудитор, который в рамках задания по аудиту отчетности Группы выполняет определенную работу в отношении финансовой информации, относящейся к компоненту. Участник аудиторской группы может выполнить работу в отношении финансовой информации компонента в целях аудита отчетности Группы в рамках задания, выполняемого аудиторской группой. В таком случае указанный участник аудиторской группы является также аудитором компонента.

Компонент – хозяйствующий субъект или вид хозяйственной деятельности, в отношении которого руководство Группы или руководство компонента составляет финансовую информацию для ее последующего включения в отчетность Группы.

Структура Группы влияет на то, как выделяются компоненты. Например, система составления отчетности Группы может основываться на организационной или управленческой структуре, которая предусматривает подготовку финансовой информации основным обществом и одним или более дочерними обществами, простыми товариществами или объектами инвестирования, рассчитанной исходя из метода долевого участия или по фактическим затратам; головным офисом и одним или более подразделениями или филиалами; или всеми указанными выше лицами. Некоторые Группы могут организовывать систему составления отчетности Группы, сводя воедино финансовую информацию, связанную с функциями, процессами, видами продукции, работ, услуг (или с объединенной в группы продукцией, работами, услугами), с географическими регионами, в которых осуществляется деятельность.

Система составления отчетности Группы может быть многоуровневой, в таком случае может оказаться более уместным выделять компоненты на различных уровнях обобщения, а не по иным критериям.

Компоненты, финансовая информация которых суммируется на определенном уровне составления отчетности Группы, могут быть идентифицированы как один компонент для целей аудита отчетности Группы; в то же время такой компонент может составлять отчетность Группы, которая включает в себя финансовую информацию входящих в него компонентов (т.е. является подгруппой).

Руководство компонента – лица из состава руководства, ответственные за составление достоверной финансовой информации компонента.

Руководство Группы – лица из состава руководства, ответственные за составление достоверной отчетности Группы.

4. Факторами, которые могут повлиять на решение аудиторской группы, использовать ли в целях аудита отчетности Группы аудиторские доказательства, полученные в результате аудита, проведенного в отношении компонентов в соответствии с требованиями нормативных правовых актов или в силу иных обстоятельств, включают в себя следующие обстоятельства:

а) различия в характере требований к составлению бухгалтерской отчетности компонентов и отчетности Группы;

б) различия в стандартах аудита, применяемых при аудите бухгалтерской отчетности компонентов и при аудите отчетности Группы;

в) будет ли аудит бухгалтерской отчетности компонента завершен в сроки, совпадающие с планом аудиторской группы.

Аудиторская группа – руководитель аудита отчетности Группы и другие участники, которые разрабатывают стратегию аудита отчетности Группы, осуществляют взаимодействие с аудиторами компонентов, выполняют работу в

отношении процесса консолидации и оценивают выводы, вытекающие из аудиторских доказательств, которые составляют основу для выражения мнения о достоверности отчетности Группы.

Процесс консолидации – это:

а) признание, оценка, представление и раскрытие финансовой информации компонентов в отчетности Группы путем консолидации, пропорциональной консолидации, или исходя из метода долевого участия или по фактическим затратам; и

б) суммарное представление в отчетности финансовой информации компонентов, не имеющих единой материнской компании, но находящихся под общим контролем.

5. Руководителю аудита отчетности Группы следует убедиться в том, что все участники задания, включая аудиторов компонентов, обладают соответствующими навыками и профессиональной компетентностью. Руководитель аудита отчетности Группы несет ответственность за руководство, надзор и выполнение такого задания.

Руководитель аудита отчетности Группы – лицо из состава руководства аудиторской организации, ответственное за проведение аудита отчетности Группы и аудиторское заключение об отчетности Группы, выпускаемое от имени аудиторской организации (далее – аудитор). В случаях, когда такое задание выполняется силами нескольких аудиторов, все аудиторские группы и их руководители аудита вместе образуют аудиторскую группу проверки отчетности Группы (далее – аудиторская группа), возглавляемую руководителем аудита отчетности Группы.

6. Руководителю аудита отчетности Группы следует выполнять все требования, предъявляемые к качеству выполнения задания, независимо от того, выполняется ли работа в отношении финансовой информации компонентов аудиторской группой или аудиторами компонентов. Далее рассматривается ситуация, когда работу в отношении финансовой информации выполняют аудиторы компонентов.

7. Аудиторский риск зависит от риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности и риска того, что аудитор не обнаружит такое искажение. При аудите отчетности Группы аудиторский риск еще зависит от риска того, что аудитор компонента может не обнаружить искажение в финансовой информации компонента, которое может повлечь существенное искажение отчетности Группы, и, соответственно, может возникнуть риск того, что аудиторская группа может не обнаружить такое искажение. Настоящие рекомендации содержат указания на обстоятельства, которые следует учесть аудиторской группе при определении характера, временных рамок и степени погружения в исследование выполненных аудитором компонента (при аудите финансовой информации компонента) аудиторских процедур оценки рисков и дальнейших процедур. Целью такого исследования является получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств, которые могут стать основанием для формирования мнения о достоверности отчетности Группы.

8. Целями аудитора является:

а) принятие решения, принимать ли на себя обязанности аудитора отчетности Группы; и

б) в случае принятия такого решения:

- достижение четкой договоренности с аудиторами компонентов об объеме и сроках их работы в отношении финансовой информации компонентов и сообщении ее результатов; и
- получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении финансовой информации компонентов и процесса консолидации, которые могут стать основанием для выражения мнения о достоверности отчетности Группы.

II. Ответственность

9. Руководитель аудита отчетности Группы несет ответственность за направление работ, надзор и выполнение задания в соответствии федеральными стандартами аудиторской деятельности и соответствующими нормативными правовыми актами. Аудиторское заключение об отчетности Группы не должно содержать ссылку на аудитора компонента, если такое требование непосредственно не содержится в соответствующих нормативных правовых актах. В случае, когда такая ссылка требуется, в аудиторском заключении наряду со ссылкой должно быть указано, что ссылка на другого аудитора не снижает ответственности, как руководителя аудита отчетности Группы, так и аудиторской организации, в которой он работает, за мнение о достоверности отчетности Группы.

Несмотря на то, что аудиторы компонентов могут выполнять работу в отношении финансовой информации компонентов в целях аудита отчетности Группы и в этом качестве несут ответственность за свои выводы или мнение, руководитель задания по аудиту отчетности Группы и его аудиторская организация несут ответственность за мнение о достоверности отчетности Группы.

10. В случае, когда аудиторское мнение о достоверности 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, часть в аудиторском заключении, содержащая описание основания для модифицирования, должна содержать описание причины этого без ссылок на аудитора компонента, за исключением случаев, когда такая ссылка необходима для адекватного раскрытия обстоятельств.

III. Принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества

11. Руководителю аудита отчетности Группы следует определить, возможно ли получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении процесса консолидации финансовой информации компонентов, которые могли бы стать основанием для формирования мнения о достоверности отчетности Группы. Аудиторской группе следует ознакомиться с информацией о Группе, ее компонентах и их средой в объеме, который необходим для определения значимых компонентов. В случаях, когда аудиторы компонентов выполняют работу в отношении финансовой информации компонентов, руководителю аудита отчетности Группы следует определить, возможен ли допуск лиц из аудиторской группы к работе аудиторов компонентов в необходимом для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств объеме.

Значимый компонент – компонент, определяемый аудиторской группой в качестве такового с точки зрения влияния его финансовой значимости на отчетность Группы, или в силу специфических свойств или обстоятельств, связанных со значимыми рисками существенного искажения отчетности Группы.

12. По мере повышения значимости компонента обычно возрастают риски существенного искажения отчетности Группы. Для выделения финансово значимых компонентов аудиторская группа может руководствоваться долей определенного показателя компонента в соответствующем показателе отчетности Группы. Выбор показателя и определение размера доли для признания компонента значимым является вопросом профессионального суждения. В зависимости от характера и размера Группы такими показателями в отчетности Группы могут быть активы, обязательства, денежные потоки, прибыль или товарооборот. Например, аудиторская группа может рассматривать в качестве значимых компоненты, превышающие 15% от выбранного показателя. Величина уместного порогового процента, определяется исходя из конкретных обстоятельств.

13. Аудиторская группа может также выделить компонент, который с большой вероятностью может содержать значимые риски существенного искажения отчетности Группы в силу его особенностей или обстоятельств. Например, компонент может осуществлять международные торговые операции, а это может создать для Группы риск существенного искажения, в то время как его количественные показатели не являются существенными для отчетности Группы.

14. В случае, когда задание является новым, ознакомление с информацией о Группе, ее компонентах и их средой может осуществляться на основе:

- а) информации, предоставленной руководством Группы;
- б) общения с руководством Группы;
- в) в случаях, когда это уместно, общение с предыдущим аудитором Группы, руководством компонента, или аудиторами компонентов.

15. Процесс ознакомления аудиторской группы на этапе принятия нового клиента или продолжение сотрудничества может осуществляться по следующим аспектам:

а) структура Группы, включая правовые и организационные аспекты (например, организация системы составления отчетности Группы);

б) виды хозяйственной деятельности компонентов, которые являются значимыми для Группы, включая отраслевые и правовые особенности, экономическую и политическую обстановку, имеющие отношение к этим видам хозяйственной деятельности;

в) использование услуг специализированной организации, включая совместно используемые специализированные центры;

г) описание внутригрупповых средств контроля. Внутригрупповые средства контроля – средства контроля в отношении отчетности Группы, разрабатываемые, применяемые и поддерживаемые руководством Группы;

д) сложность процесса консолидации;

е) будут ли аудиторы компонентов (не являющиеся участниками аудиторской группы, не работающие в одной аудиторской организации с руководителем аудита отчетности Группы или в сети, в которую входит эта аудиторская организация) выполнять работу в отношении финансовой информации любого из компонентов; причины, по которым руководство Группы осуществило назначение более чем одного аудитора;

ж) будет ли аудиторская группа:

- иметь неограниченную возможность общения с представителями собственника Группы, руководством Группы, представителями собственника компонентов, руководством компонентов, аудиторами компонентов (включая доступ к необходимой для аудиторской группы аудиторской документации) и иметь доступ к информации компонентов; и

- иметь возможность выполнить необходимую работу в отношении финансовой информации компонентов.

16. В случае продолжающегося задания на возможность аудиторской группы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства могут повлиять следующие значимые изменения, например:

а) изменения в структуре Группы (например, приобретения, продажи, реорганизация, или изменения в организации системы составления отчетности Группы);

б) изменения, касающиеся видов хозяйственной деятельности компонентов, являющихся значимыми для Группы;

в) изменения в составе представителей собственника Группы, руководства Группы, ключевых лиц из состава руководства значимых компонентов;

г) изменения в оценке аудиторской группой честности и компетентности руководства Группы или руководства компонентов;

д) изменения во внутригрупповых средствах контроля;

е) изменения в нормативных правовых актах, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

17. В случае, когда руководитель аудита отчетности Группы установит, что:

а) аудиторской группе не представляется возможным получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства из-за препятствий, установленных руководством Группы; и

б) возможное влияние данного обстоятельства может привести к отказу от выражения мнения о достоверности отчетности Группы, то руководителю аудита отчетности Группы следует или:

- в случае, когда решается вопрос о принятии на обслуживание нового клиента, не принимать такое задание, а в случае продолжения сотрудничества с клиентом, отказаться от такого задания, если это не запрещается нормативными правовыми актами;

или

- в случае, когда отказ от сотрудничества или от выполнения задания запрещается нормативными правовыми актами, выполнить аудит отчетности Группы в возможном объеме и отказаться от выражения мнения о достоверности отчетности Группы.

18. Возможны случаи, когда в состав Группы могут входить только компоненты, не признаваемые в качестве значимых. В этих обстоятельствах руководитель аудита отчетности Группы может разумно полагать, что он получит достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на которых сможет основывать мнение о достоверности отчетности Группы в том случае, когда аудиторская группа сможет:

а) выполнить работу в отношении финансовой информации некоторых компонентов; и

б) участвовать в работе аудиторов других компонентов в отношении финансовой информации этих компонентов, необходимой для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

19. Доступ аудиторской группы к информации может оказаться ограниченным в результате обстоятельств, которые не могут быть преодолены руководством Группы, например, обстоятельств, которые могут быть связаны с требованиями нормативных правовых актов в части конфиденциальности или доступа к персональным данным, или с отказом аудиторов компонентов в доступе к необходимой аудиторской группе аудиторской документации. Ограничение также может быть установлено самим руководством Группы.

В таком случае аудиторская группа, тем не менее, может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, в то же время, по мере роста значимости компонентов вероятность такого развития событий снижается.

Например, аудиторская группа может не иметь возможности общения с представителями собственника, руководством или аудитором (включая требующуюся аудиторской группе аудиторскую документацию) компонента, информация которого учитывается исходя из метода долевого участия или по фактическим затратам. Если компонент не является значимым, и аудиторская группа располагает бухгалтерской

отчетностью этого компонента, включая аудиторское заключение о ней, и имеет доступ к информации руководства Группы в отношении этого компонента, то аудиторская группа может заключить, что эта информация дает достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении этого компонента.

Если компонент является значимым, то аудиторская группа не сможет при указанных выше обстоятельствах выполнить настоящие рекомендации. Так, например, аудиторская группа не сможет выполнить требования пунктов 58-59 настоящих рекомендаций об участии в работе аудитора компонента. В связи с этим аудиторская группа не сможет получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении такого компонента.

20. Аудиторская группа не будет иметь возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в случае, когда руководство Группы ограничивает ей или аудитору компонента доступ к информации значимого компонента.

Несмотря на то, что в условиях такого ограничения аудиторская группа может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении незначимого компонента, тем не менее, ограничение может повлиять на мнение аудитора о достоверности отчетности Группы. Например, это может повлиять на надежность ответов руководства Группы на запросы аудиторской группы или заявлений и разъяснений руководства Группы

21. Требования нормативных правовых актов могут запрещать руководителю аудита Группы отказываться от выполнения задания. В таких обстоятельствах настоящие рекомендации продолжают применяться для аудита отчетности Группы, а отсутствие возможности у аудиторской группы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении компонента должно найти свое отражение в аудиторском заключении.

22. В Приложении 1 к настоящим рекомендациям приведен пример аудиторского заключения, содержащего модифицированное мнение в связи с тем, что аудиторская группа не имела возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых будет основываться мнение о достоверности отчетности Группы в отношении значимого компонента, учтенного методом долевого участия или по фактическим затратам, что, по мнению аудиторской группы, оказывает существенное, но не всеобъемлющее влияние.

Условия проведения задания

23. Руководителю аудита отчетности Группы следует согласовать условия проведения аудита с руководством аудируемого лица или представителями его собственника, в зависимости от того, что уместно.

24. В условиях проведения задания определяются применимые правила составления отчетности Группы. В условия проведения задания также включаются такие вопросы как, например:

а) обмен информацией между аудиторской группой и аудиторами компонентов не должен содержать ограничений в степени, допускаемой нормативными правовыми актами;

б) важные вопросы, сообщаемые аудиторами компонентов руководству компонентов и представителям собственника, включая информацию о существенных недостатках системы внутреннего контроля, должны также сообщаться аудиторской группе;

в) важная информация, которой обмениваются компоненты и регулирующие органы по вопросам, связанным с бухгалтерской (финансовой) отчетностью, также должна сообщаться аудиторской группе; и

г) в объеме, определенном аудиторской группой, должны быть разрешены:

- доступ к информации компонентов, представителям собственника компонентов, руководству компонентов и аудиторам компонентов (включая требующуюся аудиторской группе аудиторскую документацию); и

- выполнение работы или требование к аудитору компонента выполнить работу в отношении финансовой информации компонентов.

Приведенные ниже ограничения, возникшие после принятия задания руководителем аудита отчетности Группы, приводят к невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, которые могут повлиять на мнение о достоверности отчетности Группы:

а) ограничение доступа аудиторской группы к информации компонентов, представителям собственника компонентов, руководству компонентов и аудиторам компонентов (включая требующуюся аудиторской группе аудиторскую документацию), или

б) ограничение выполнения работы в отношении финансовой информации компонентов.

В исключительных обстоятельствах это может привести к отказу от выполнения задания, если это не запрещено нормативными правовыми актами.

IV. Общая стратегия и план аудита

25. Аудиторской группе следует разработать общую стратегию аудита и план аудита.

26. Руководителю аудита отчетности Группы следует проверить общую стратегию и план аудита.

Проверка со стороны руководителя аудита отчетности Группы общей стратегии и плана аудита является важной частью выполнения им своих обязанностей по руководству заданием по аудиту отчетности Группы.

V. Ознакомление с информацией о Группе, ее компонентами и их средой

27. В ходе ознакомления с информацией о Группе, с ее компонентами и их средой аудиторю следует выявить и оценить риски существенного искажения. Аудиторской группе следует:

а) учесть и дополнить информацию о Группе, ее компонентах и их среде, включая внутригрупповые средства контроля, полученную при решении вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжения сотрудничества;

б) понять, как происходит процесс консолидации, включая направляемые в адрес компонентов указания со стороны руководства Группы.

В Приложении 2 к настоящим рекомендациям приведены примеры вопросов, учитывающие особенности Группы, требующие понимания со стороны аудиторской группы, включая вопросы в отношении процесса консолидации.

28. Для обеспечения единообразия и сравнимости финансовой информации руководство Группы обычно выпускает указания для компонентов. В таких указаниях определены требования к финансовой информации компонентов, включаемых в отчетность Группы, и они часто представляют собой руководство по процедурам составления финансовой информации и формы для заполнения. Такие формы обычно не совпадают полностью с общепринятыми формами бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Указания обычно касаются:

а) учетной политики;

б) требований по обязательному и прочему раскрытию информации, связанных

с:

- основой выделения отчетных сегментов;

- характером отношений со связанными сторонами и хозяйственных операций с ними;

- внутригрупповыми хозяйственными операциями и нерезализованной прибылью;

- остатками по счетам бухгалтерского учета по незавершенным внутригрупповым хозяйственным операциям;

в) сроков подготовки отчетной информации.

29. Понимание аудиторской группой указаний руководства Группы компонентам может распространяться на следующие аспекты:

а) ясность и практическая реализуемость указаний, касающиеся составления отчетной информации;

б) содержат ли указания:

- адекватное описание особенностей применимых правил составления отчетности;

- разъяснения в отношении того, какую информацию достаточно раскрывать, следуя правилам составления отчетности, например, в отношении раскрытия характера отношений со связанными сторонами и хозяйственных операций с ними,

раскрытия информации по сегментам;

- определение консолидационных корректировок, например, касающихся внутригрупповых хозяйственных операций и нереализованной прибыли, или внутригрупповых расчетов; и

- утверждение финансовой информации руководством компонента.

30. Аудитору следует выявить и оценить риски существенного искажения отчетности в результате недобросовестных действий, разработать ответные действия и выполнить их. Информация, используемая для выявления рисков существенного искажения отчетности Группы в результате недобросовестных действий, может включать:

- а) оценку руководством Группы рисков существенного искажения отчетности Группы в результате недобросовестных действий;

- б) процесс оценки рисков недобросовестных действий руководством Группы и принятия им ответных действий, включая любые специфические риски недобросовестных действий, выявленные руководством Группы, или остатки по счетам бухгалтерского учета, группы однотипных хозяйственных операций и раскрытия информации, в отношении которых существует вероятность риска недобросовестных действий;

- в) наличие определенных компонентов, в отношении которых существует вероятность риска недобросовестных действий;

- г) то, каким образом представители собственника Группы осуществляют надзор за процессом выявления руководством Группы рисков недобросовестных действий и принятием ответных действий в отношении таких рисков, а также за средствами контроля, установленными руководством Группы для снижения таких рисков;

- д) ответы на запросы аудиторской группы со стороны представителей собственника Группы, руководства Группы, подразделения внутреннего аудита (и, если необходимо, руководства компонента, аудитора компонента и др.) о том, известно ли им о каких-либо фактически совершенных или подозреваемых недобросовестных действиях, способных повлиять на компонент или на Группу.

31. Ключевым участникам аудиторской группы следует обсудить подверженность отчетности Группы существенному искажению в результате недобросовестных действий или ошибок, выделяя риски в результате недобросовестных действий. В этих обсуждениях могут участвовать аудиторы компонентов. На решение руководителя аудита отчетности Группы о содержании обсуждаемой информации, о том, кто участвует в обсуждении, когда проводятся обсуждения, влияют такие факторы, как предыдущий опыт работы с Группой.

32. Обсуждение дает возможность:

- а) обмениваться знаниями в отношении компонентов и их среды, включая внутригрупповые средства контроля;

- б) обмениваться информацией о рисках хозяйственной деятельности компонентов или Группы;

в) обменяться мнениями о том, каким образом и в каких областях отчетность Группы может быть подвержена существенному искажению в результате недобросовестных действий или ошибок, как руководство Группы и руководство компонента могло бы совершать и скрывать факты недобросовестного составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также, каким образом активы аудируемого лица могли бы быть присвоены;

г) выявить конкретные случаи, которые могли бы побуждать руководство Группы или компонентов манипулировать прибылью, что могло бы привести к недобросовестному составлению отчетности Группы, например, случаи ненадлежащего признания выручки;

д) рассмотрения известных внешних и внутренних факторов, способных мотивировать или оказать давление на руководство Группы и компонента, иных лиц в отношении совершения недобросовестных действий, обеспечить возможность совершения таких действий, а также указывающих на наличие деловой культуры или среды, которые побуждают руководство Группы, компонента, иных лиц к недобросовестным действиям;

е) рассмотрения риска того, что руководство Группы или компонента могут обойти средства контроля;

ж) рассмотрения того, используется ли единая учетная политика для подготовки финансовой информации компонентов в целях составления отчетности Группы, и, если не используется, то, как выявляются различия в учетных принципах, и как они корректируются (там, где это требуется);

з) обсуждения недобросовестных действий, которые были выявлены в компонентах, или информации, которая указывает на наличие недобросовестных действий в компоненте;

и) обменяться информацией, которая может указывать на несоблюдение требований нормативных правовых актов, например, о фактах дачи взяток или неправомерного определения трансфертных цен.

33. Аудиторской группе следует получить информацию, достаточную для того, чтобы:

а) подтвердить или пересмотреть первоначально определенный ею перечень компонентов, признанных значимыми;

б) оценить риски существенного искажения отчетности Группы в результате, как недобросовестных действий, так и ошибок.

В Приложении 3 к настоящим рекомендациям приведены примеры обстоятельств или событий, которые по отдельности или вместе могут указывать на риски существенного искажения отчетности Группы, включая риск в результате недобросовестных действий.

34. Оценка аудиторской группой рисков существенного искажения отчетности Группы на уровне Группы, основывается на:

а) информации, полученной в ходе ознакомления с Группой, ее компонентами, их средой и процессом консолидации, включая аудиторские доказательства, полученные при оценке организации и применения внутригрупповых средств контроля и средств контроля, связанных с процессом консолидации;

б) информации, полученной от аудиторов компонентов.

VI. Понимание работы аудиторов компонентов

35. Если аудиторская группа планирует работу с финансовой информацией компонентов силами аудиторов компонентов, то ей следует убедиться:

а) в том, что аудитор компонента понимает этические требования и будет следовать тем из них, которые относятся к проведению аудита отчетности Группы, в особенности, в отношении независимости;

б) в отношении профессиональной компетентности аудитора компонента, например:

- понимает ли аудитор компонента аудиторские стандарты, применимые в условиях аудита отчетности Группы в степени, достаточной для выполнения им своих обязанностей при аудите отчетности Группы;

- обладает ли аудитор компонента специальными навыками (например, знанием отраслевых особенностей), необходимыми для выполнения работы в отношении финансовой информации конкретного компонента; и

- понимает ли аудитор компонента правила составления отчетности Группы в степени, достаточной для выполнения своих обязанностей (указания компонентам со стороны руководства Группы часто содержат описание особенностей применимых правил составления отчетности Группы);

в) возможен ли допуск лиц из аудиторской группы к работе аудиторов компонентов в необходимом для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств объеме;

г) осуществляет ли аудитор компонента свою деятельность в такой среде, которая предполагает активный надзор за ним.

В случае, когда за аудиторской деятельностью установлен независимый надзор и осуществляется внешний контроль качества аудита, сведения о наличии такого регулирования в этой сфере может помочь аудиторской группе в оценке независимости и компетентности аудитора компонента. Информация о регулировании аудиторской деятельности может быть получена от аудитора компонента или из открытых источников.

36. Аудиторской группе следует ознакомиться с работой аудитора компонента только в том случае, когда она планирует обратиться к аудитору компонента для выполнения работы в отношении финансовой информации компонента в целях аудита отчетности Группы. Например, нет необходимости понимать работу аудиторов тех компонентов, в отношении которых аудиторская группа планирует

выполнить только аналитические процедуры на уровне Группы в целом.

37. Характер, временные рамки и объем процедур, выполняемых аудиторской группой для понимания работы аудитора компонента зависят от таких факторов, как предыдущий опыт работы с ним, или знание аудитора компонента и степени, в которой аудиторская группа и аудитор компонента связаны общими принципами и процедурами, например:

а) одинаково ли понимают аудиторская группа и аудитор компонента:

- общие принципы и процедуры выполнения работы (например, методологию аудита);

- общие принципы и процедуры системы внутреннего контроля; или

- общие принципы и процедуры мониторинга;

б) являются ли схожими для аудиторской группы и аудитора компонента:

- регулирование аудиторской деятельности;

- профессиональный надзор, дисциплина и система внешнего контроля качества;

- образование и повышение квалификации;

- профессиональные организации и стандарты; или

- язык и культура.

Указанные факторы взаимосвязаны. Например, объем процедур, выполняемых аудиторской группой для понимания работы аудитора компонента «А», который последовательно применяет такие же принципы и процедуры контроля качества и мониторинга и такую же методологию аудита, или работает в той же юрисдикции, что и руководитель аудита отчетности Группы, может быть меньше, чем в случае, когда аудитор компонента «Б» не применяет такие же принципы и процедуры контроля качества и мониторинга и такую же методологию аудита, или работает в зарубежной юрисдикции. Характер процедур, выполняемых в отношении аудиторов компонентов «А» и «Б», также может различаться.

38. Аудиторская группа может различными способами достигать понимания работы аудитора компонента. В первый год привлечения аудитора компонента аудиторская группа может, например:

а) оценить результаты мониторинга системы контроля качества в случае, когда аудиторская группа и аудитор компонента работают в одной аудиторской организации или сети, которые используют общие принципы и процедуры;

б) посетить аудитора компонента для обсуждения обстоятельств, указанных в подпунктах «а»-«в» пункта 35 настоящих рекомендаций;

в) запросить письменные подтверждения от аудитора компонента в отношении обстоятельств, указанных в подпунктах «а»-«в» пункта 35 настоящих рекомендаций. Приложение 4 к настоящим рекомендациям содержит пример письменного подтверждения от аудитора компонента;

г) запросить у аудитора компонента ответы на вопросы в отношении обстоятельств, указанных в подпунктах «а»-«в» пункта 35 настоящих рекомендаций;

д) обсудить информацию об аудиторе компонента с коллегами в аудиторской организации, или с пользующейся хорошей репутацией третьей стороной, которой известен аудитор компонента, или

е) получить информацию в саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудитор компонента, или от иных третьих сторон.

В последующие годы понимание работы аудитора компонента может основываться на предыдущем опыте работы аудиторской группы с этим аудитором. Аудиторская группа, выполняющая аудит отчетности Группы, может запросить у аудитора компонента подтверждение в отношении того, изменилось ли с прошлого года что-либо в отношении обстоятельств, указанных в подпунктах «а»-«в» пункта 35 настоящих рекомендаций.

39. В случае, когда аудитор компонента не отвечает требованиям независимости, относящимся к аудиту отчетности Группы, или у аудиторской группы есть сомнения относительно обстоятельств, указанных в подпунктах «а»-«в» пункта 35 настоящих рекомендаций, аудиторской группе следует получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении финансовой информации компонента без обращения к аудитору компонента.

40. Аудиторская группа не может компенсировать отсутствие независимости аудитора компонента путем участия в его работе или осуществления дополнительной оценки рисков или выполнения дальнейших аудиторских процедур в отношении финансовой информации компонента.

41. Аудиторская группа может преодолеть менее чем серьезные сомнения в профессиональной компетентности аудитора компонента (например, отсутствие опыта в конкретной области знаний), или тот факт, что аудитор компонента не работает в среде, в которой осуществляется активный надзор за его деятельностью, путем участия в его работе, или осуществления дополнительной оценки рисков, или выполнения дальнейших аудиторских процедур в отношении финансовой информации компонента.

42. В случае, когда требования нормативных правовых актов запрещают доступ к определенной части аудиторской документации аудитора компонента, аудиторская группа может потребовать от аудитора компонента составить меморандум по требуемой информации.

VII. Существенность

43. Аудиторской группе следует:

а) при разработке общей стратегии аудита установить значение существенности в целом для отчетности Группы и процедурную существенность. Процедурная существенность - уменьшенное значение (значения) существенности, выбранного для отчетности в целом, устанавливаемое аудитором при проведении аудиторских процедур в целях снижения до приемлемо низкого уровня вероятности того, что

суммарная величина неисправленных искажений окажется выше существенности, выбранной для отчетности в целом;

б) с учетом особенностей Группы, если они есть, идентифицировать определенные группы однотипных хозяйственных операций, остатки по счетам бухгалтерского учета или случаи раскрытия информации в отчетности Группы, для которых искажения, меньшие уровня существенности, принятого в целом для отчетности Группы, могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе отчетности Группы. В таких случаях для целей аудита должны быть определены свои уровни существенности для таких групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам, раскрытий информации. Если аудитор устанавливает отдельные уровни существенности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и случаев раскрытия информации, то под процедурной существенностью понимаются величины, меньшие значений существенности, выбранных для таких групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета, случаев раскрытия информации;

в) установить значение компонентной существенности для тех компонентов, в отношении которых аудиторы компонентов будут выполнять аудит или обзорную проверку для целей аудита отчетности Группы. Для снижения до приемлемо низкого уровня риска того, что неисправленные и необнаруженные искажения в отчетности Группы в совокупности превысят установленную для нее существенность, для компонентов должна быть установлена компонентная существенность, по значению меньшая, чем существенность для отчетности Группы в целом. Различные значения компонентной существенности могут устанавливаться для различных компонентов. Компонентная существенность не обязательно должна составлять арифметическую долю от значения существенности, установленной для отчетности Группы в целом, и, соответственно, сумма значений существенности, установленной для компонентов, может быть больше значения существенности, установленного для отчетности Группы в целом. Компонентная существенность используется при разработке общей стратегии аудита в отношении компонента.

Компонентная существенность определяются для тех компонентов, финансовая информация которых будет аудироваться или рассматриваться в ходе обзорной проверки в целях аудита отчетности Группы в соответствии с пунктом 49, подпунктом «в» пункта 50 и пунктом 52 настоящих рекомендаций. Компонентная существенность используется аудитором компонента для оценки существенности выявленных неисправленных искажений, рассматриваемых как в отдельности, так и в сумме;

г) определить пороговое значение для искажений, выше которого искажения в отчетности Группы не могут рассматриваться как несущественные. Выявленные в финансовой информации компонента искажения, превосходящие пороговое значение для искажений, сообщаются аудиторской группе.

44. В тех случаях, когда аудиторы компонентов проводят аудит в целях аудита отчетности Группы, аудиторской группе следует оценить надлежащий характер процедурной существенности, определенной на уровне компонентов.

В случае аудита финансовой информации компонента аудитор компонента (или аудиторская группа) определяет значение процедурной существенности на уровне компонента. Это необходимо для снижения до приемлемо низкого уровня вероятности того, что суммарные выявленные и не выявленные искажения финансовой информации компонента окажутся выше значения компонентной существенности, установленного для компонента. На практике аудиторская группа может установить значение компонентной существенности на более низком уровне. Если такое происходит, аудитор компонента использует такое значение как для целей оценки рисков существенного искажения финансовой информации компонента и разработки дальнейших аудиторских процедур в ответ на оцененные риски, так и для оценки того, являются ли выявленные искажения существенными, по отдельности и в сумме.

45. В случаях, когда аудит компонента проводится в соответствии с требованиями нормативных правовых актов или в силу иных обстоятельств, и аудиторская группа решает использовать результаты этого аудита для целей аудита отчетности Группы, аудиторской группе следует определить, отвечает ли положениям настоящих рекомендаций:

- а) существенность, определенная для бухгалтерской отчетности компонента в целом; и
- б) процедурная существенность на уровне компонента.

VIII. Ответные действия на оцененные риски

46. Аудитор должен разрабатывать ответные действия на оцененные риски существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности и выполнять их. В связи с этим аудиторской группе следует определить виды работ в отношении финансовой информации компонентов (см. пункты 49-52 настоящих рекомендаций), которые будут выполняться аудиторской группой или аудиторами компонентов. Аудиторской группе также следует определить характер, временные рамки и степень участия в работе аудиторов компонентов. (см. пункты 58-59 настоящих рекомендаций).

47. Если характер, временные рамки и объем аудита в отношении процесса консолидации или финансовой информации компонентов определены исходя из предположения, что внутригрупповые средства контроля работают эффективно, или в случаях, когда выполнение только процедур проверки по существу не может обеспечить получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторской группе следует протестировать операционную эффективность таких

средств контроля, или обратиться к аудиторам компонентов, чтобы они выполнили эту работу.

Определение вида работ в отношении финансовой информации компонентов

48. На то, как будет определен аудиторской группой характер работ, которые следует выполнить в отношении финансовой информации компонента, а также на участие аудиторской группы в работе аудитора компонента влияет следующее:

- а) значимость компонента;
- б) выявленные значимые риски существенного искажения отчетности Группы;
- в) оценка аудиторской группой организации внутригрупповых средств контроля и определение того, применялись ли они; и
- г) понимание аудиторской группой работы аудитора компонента.

Блок-схема, приведенная в Приложении 5 показывает, как значимость компонента влияет на определение аудиторской командой вида работ, которые необходимо выполнить в отношении финансовой информации компонента.

Значимые компоненты

49. В отношении компонента, который является финансово значимым для Группы, аудиторской группе или аудитору компонента от ее имени следует выполнить аудит финансовой информации компонента, применяя компонентную существенность.

50. В отношении компонента, который является значимым в силу возможного наличия в нем рисков существенного искажения отчетности Группы из-за присущих ему особенностей или конкретных обстоятельств, аудиторской группе или аудитору компонента от ее имени следует выполнить одно или несколько из указанных ниже действий:

а) аудит финансовой информации компонента, применяя компонентную существенность;

б) аудит одного или более остатков по счетам бухгалтерского учета, групп однотипных хозяйственных операций или раскрытий информации, связанных с возможными значимыми рисками существенного искажения отчетности Группы в силу его особенностей или обстоятельств. Например, для случая, приведенного в пункте 13 настоящих рекомендаций, работа, выполняемая в отношении финансовой информации компонента, может быть сведена до аудита остатков по счетам бухгалтерского учета, групп однотипных хозяйственных операций и фактов раскрытия информации, связанных с осуществлением международных торговых операций данного компонента. В случае, когда аудиторская группа поручает аудитору компонента провести аудит одного или нескольких определенных остатков по счетам бухгалтерского учета, групп однотипных хозяйственных операций и фактов раскрытия информации, при рассмотрении результатов работы аудитора компонента аудиторской группе (см. пункт 69 настоящих рекомендаций) следует учитывать, что многие финансовые показатели взаимосвязаны;

в) специальные аудиторские процедуры в отношении возможных значимых рисков существенного искажения отчетности Группы. Например, в случае возможности наличия значимого риска морального устаревания запасов или потери ими своих первоначальных качеств, аудиторская группа может самостоятельно выполнить или поручить аудитору компонента выполнить специальные аудиторские процедуры по оценке запасов компонента, который располагает большим объемом подверженных моральному устареванию либо потере своих первоначальных качеств запасов.

Компоненты, не являющиеся значимыми

51. В отношении компонентов, которые не являются значимыми, аудиторской группе следует выполнить аналитические процедуры на общегрупповом уровне.

В зависимости от конкретных условий задания, 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.

52. Если аудиторская группа не считает, что достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на которых будет основываться мнение о достоверности отчетности Группы, могут быть получены:

а) в результате работы, выполненной в отношении финансовой информации значимых компонентов;

б) в результате работы, выполненной в отношении внутригрупповых средств контроля и процесса консолидации; и

в) в результате выполненных на общегрупповом уровне аналитических процедур,

то аудиторской группе следует отобрать компоненты, которые не являются значимыми, и выполнить в отношении финансовой информации каждого из них (или поручить выполнение аудиторам компонент) одно или более из приведенных ниже действий:

а) аудит финансовой информации компонента, применяя компонентную существенность;

б) аудит одного или более остатков по счетам бухгалтерского учета, групп однотипных хозяйственных операций, случаев раскрытия информации;

в) обзорную проверку финансовой информации компонента, применяя компонентную существенность;

г) специальные процедуры.

53. Решение аудиторской группы в отношении того, сколько компонентов следует выбрать в соответствии с пунктом 52 настоящих рекомендаций, какие это компоненты, какую работу в отношении финансовой информации этих компонентов следует выполнить, может зависеть от следующих факторов:

а) объемом аудиторских доказательств, которые ожидается получить в отношении финансовой информации значимых компонентов;

б) является ли компонент вновь созданным или приобретенным;

в) имели ли место значимые изменения в компоненте;

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

д) применяют ли компоненты одинаковые системы и процессы;

е) операционная эффективность внутригрупповых средств контроля;

ж) выявленные в ходе аналитических процедур отклонения от ожидаемых закономерностей;

з) индивидуальная финансовая значимость компонента или риски, присущие данному компоненту, в сравнении с остальными компонентами внутри данной категории;

и) подлежит ли компонент аудиту в соответствии с требованиями нормативных правовых актов или в силу иных причин.

Включение элемента непредсказуемости при отборе компонентов внутри данной категории может увеличить вероятность выявления существенных искажений в финансовой информации компонентов. Выбор компонентов также обычно осуществляется на цикличной основе.

54. Обзорная проверка финансовой информации компонента может быть осуществлена путем выполнения процедур, обычно применяемых при обзорной проверке. Аудиторская группа может также выполнять дополнительно разработанные ею процедуры.

55. В случае, когда Группа состоит только из компонентов, не являющихся значимыми, аудиторская группа может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на которых будет основываться мнение о достоверности отчетности Группы, путем определения вида работ, которые должны быть выполнены в отношении финансовой информации компонентов в соответствии с пунктом 52 настоящих рекомендаций. Маловероятно, что аудиторская группа получит достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на которых будет основываться мнение о достоверности отчетности Группы, если аудиторская группа или аудитор компонента только протестируют внутригрупповые средства контроля и выполняют аналитические процедуры в отношении финансовой информации компонентов.

Степень участия в работе аудиторов компонентов

56. Факторы, которые могут повлиять на участие аудиторской группы в работе аудиторов компонентов, могут включать:

а) значимость компонента;

б) выявленные значимые риски существенного искажения отчетности Группы; и

в) понимание аудиторской группой работы аудитора компонента.

В случае, когда компонент является значимым, или имеют место выявленные значимые риски, аудиторская группа выполняет процедуры, приведенные в пунктах 58-59 настоящих рекомендаций. В случае, когда компонент не является значимым, характер, временные рамки и объем участия аудиторской группы в работе аудитора компонента будут определяться пониманием аудиторской группой работы аудитора компонента. Сам факт того, что компонент не является значимым, становится вторичным. Например, в случае, когда компонент не является значимым, аудиторская группа может счесть необходимым участвовать в процессе оценки аудитором компонента рисков, поскольку она имеет сомнения в его компетентности (например, при отсутствии у аудитора компонента специальных знаний в конкретной отрасли), или в случае, когда аудитор компонента не работает в среде, предполагающей активный надзор за аудиторской деятельностью.

57. Формы участия в работе аудитора компонента помимо тех, которые приведены в пунктах 58-59 и 74 настоящих рекомендаций, могут, исходя из понимания аудиторской группой работы аудитора компонента, включать в себя одну или более из приведенных ниже:

а) встреча с руководством компонента или аудитором компонента для получения понимания компонента и его среды;

б) изучение общей стратегии и плана аудита, подготовленных аудитором компонента;

в) выполнение процедур оценки рисков для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне компонента. Это может выполняться аудитором компонента или аудиторской группой;

г) разработка и выполнение дальнейших аудиторских процедур. Это может выполняться аудитором компонента или аудиторской группой;

д) участие в заключительных и иных ключевых встречах руководства компонента и аудитора компонента;

е) проверка соответствующих разделов документации, составленной аудитором компонента.

В отношении значимых компонентов – оценка рисков

58. В случаях, когда аудитор компонента проводит аудит финансовой информации значимого компонента, аудиторской группе следует участвовать в процессе оценки рисков компонента аудитором компонента, чтобы идентифицировать значимые риски существенного искажения отчетности Группы. На характер, временные рамки и объем такого участия влияет понимание аудиторской группой работы аудиторов компонентов, но как минимум, такое участие должно включать:

а) обсуждение с аудитором компонента или с руководством компонента тех аспектов хозяйственной деятельности, которые являются значимыми на общегрупповом уровне;

б) обсуждение с аудитором компонента подверженности финансовой информации компонента существенному искажению в результате недобросовестных действий или ошибок; и

в) обзорная проверка рабочей документации аудитора компонента, касающейся выявленных значимых рисков существенного искажения отчетности Группы, например, меморандума, который содержит выводы аудитора компонента в отношении выявленных им рисков существенного искажения.

Выявленные значимые риски существенного искажения отчетности Группы – дальнейшие аудиторские процедуры

59. В случае, когда риски существенного искажения отчетности Группы выявлены на уровне компонента, с которым работал аудитор компонента, аудиторской группе следует оценить надлежащий характер дальнейших аудиторских процедур в ответ на выявленные значимые риски существенного искажения отчетности Группы. Основываясь на понимании действий аудитора компонента, аудиторской группе следует определить, следует ли ей участвовать в дальнейших аудиторских процедурах.

IX. Процесс консолидации

60. В соответствии с пунктом 27 настоящих рекомендаций аудиторской группе следует ознакомиться с внутригрупповыми средствами контроля и процессом консолидации, включая направляемые в адрес компонентов указания руководства Группы. В соответствии с пунктом 47 настоящих рекомендаций аудиторской группе или аудиторам компонентов по ее поручению следует тестировать операционную эффективность внутригрупповых средств контроля, если характер временные рамки и объем работы, которую следует выполнить в отношении процесса консолидации, основывается на допущении, что внутригрупповые средства контроля работают эффективно, или выполнение только процедур проверки по существу не может обеспечить получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок составления отчетности.

61. Аудиторской группе следует разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры в отношении процесса консолидации в ответ на оцененные риски существенного искажения отчетности Группы, проистекающие из процесса консолидации. Это включает установление факта, все ли компоненты включены в отчетность Группы.

62. Аудиторской группе следует оценить надлежащий характер, полноту и точность всех консолидационных корректировок и реклассификаций, а также определить возможность наличия факторов недобросовестных действий или признаков ненадлежащего вмешательства руководства.

63. Процесс консолидации может потребовать корректировок показателей отчетности Группы, которые обычно не предусмотрены в рамках работы систем

обработки информации и которые не охвачены контролем применяемых средств контроля. Оценка аудиторской группой надлежащего характера, полноты и точности таких корректировок может включать:

а) оценку того, отражают ли надлежащим образом значимые корректировки суть реально имевших место событий и хозяйственных операций;

б) определение того, были ли значимые корректировки правильно рассчитаны, внесены и одобрены руководством Группы и, если уместно, руководством компонента;

в) определение того, являются ли значимые корректировки обоснованными и документально подтвержденными;

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

64. В случае, когда финансовая информация компонентов была подготовлена не в соответствии с учетной политикой, принятой для отчетности Группы, аудиторской группе следует проверить, была ли финансовая информация таких компонентов надлежащим образом скорректирована для целей включения в отчетность Группы.

65. Аудиторской группе следует убедиться в том, что финансовая информация, определенная в сообщении аудитора компонента (см. подпункт «в» пункта 72 настоящих рекомендаций), была включена в отчетность Группы.

66. В случае, когда отчетность Группы включает бухгалтерскую отчетность компонента с иным отчетным периодом или иной отчетной датой, аудиторской группе следует убедиться в том, что все надлежащие корректировки такой бухгалтерской отчетности были сделаны.

Х. События после отчетной даты

67. В случае, когда аудиторская группа или аудиторы компонентов проводят аудит финансовой информации компонентов, аудиторской группе следует выполнить процедуры, разработанные с целью выявления тех компонентов, события в которых имели место между датой, на которую составлена финансовая информация компонентов, и датой аудиторского заключения об отчетности Группы, и которые могли бы потребовать корректировки или дополнительного раскрытия информации в отчетности Группы.

68. В случае, когда аудиторы компонентов выполняют в отношении финансовой информации компонентов работу, отличающуюся от аудита, аудиторской группе следует поручить аудиторам компонентов известить ее о событиях после отчетной даты, которые станут им известны и которые могут потребовать внесения корректировок или дополнительного раскрытия информации в отчетности Группы.

XI. Взаимодействие с аудиторами компонентов

69. Аудиторской группе следует регулярно информировать аудиторов компонентов о своих требованиях к их работе. Передаваемая аудиторам компонентов информация включает информацию о: работе, которую они должны выполнить; пользе, которую такая работа может принести; формах и способах обратной связи с аудиторской группой. Информация, доводимая до сведения аудиторов компонентов, должна включать:

а) просьбу к аудиторах компонентов, понимающих как аудиторская группа будет использовать результаты их работы, подтвердить готовность взаимодействия с аудиторской группой;

б) этические требования, уместные в условиях проведения аудита отчетности Группы, особенно, в части независимости;

в) в случае проведения аудита или обзорной проверки финансовой информации компонента, компонентную существенность (и, если уместно, значение (значения) уровня существенности для конкретных групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета или раскрытий информации) и пороговое значение, свыше которого искажения в отчетности Группы не могут рассматриваться как несущественные;

г) информацию о выявленных рисках существенного искажения отчетности Группы в результате недобросовестных действий или ошибок, которая может быть уместна для работы аудитора компонента. Аудиторской группе следует дать поручение аудиторах компонентов регулярно сообщать ей о других выявленных на уровне компонентов рисках существенного искажения отчетности Группы в результате недобросовестных действий или ошибок, а также об ответных действиях в отношении этих рисков;

д) перечень связанных сторон, подготовленный руководством Группы, а также иных связанных сторонах, о которых аудиторской группе стало известно.

Аудиторской группе следует также поручить аудиторах компонентов регулярно сообщать ей о выявленных связанных сторонах, не указанных ранее в качестве таковых руководством Группы или аудиторской группой. Аудиторской группе следует определить, необходимо ли ей сообщить о таких дополнительно выявленных связанных сторонах другим аудиторах компонентов.

70. Риск того, что аудиторская группа может не получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых будет основываться мнение о достоверности отчетности Группы, существует в случае, когда между аудиторской группой и аудиторами компонентов не налажено эффективное взаимодействие. Ясное и своевременное доведение аудиторской группой своих требований до аудитора компонента формирует основу эффективного двустороннего взаимодействия между ними.

71. Требования аудиторской группы обычно сообщаются в форме инструктивного письма. В приложении 6 к настоящим рекомендациям приведен перечень обязательных и дополнительных вопросов для рассмотрения, которые

могут включаться в такое письмо. Взаимодействие аудитора компонента с аудиторской группой обычно принимает форму меморандума или отчета о выполненной работе. Взаимодействие аудиторской группы с аудитором компонента не обязательно всегда должно осуществляться в письменной форме. Например, аудиторская группа может посетить аудитора компонента для обсуждения выявленных значимых рисков или проверки соответствующих разделов аудиторской документации, за исключением случаев, когда это запрещено требованиями нормативных правовых актов. В то же время, подлежат выполнению требования документирования аудита и иные требования федеральных стандартов аудиторской деятельности.

72. Аудиторской группе следует уведомить аудиторов компонентов о необходимости сообщения ей всех обстоятельств, способных повлиять на аудит отчетности Группы. Такие сообщения должны включать:

а) следует ли аудитор компонента этическим требованиям, уместным в условиях проведения аудита отчетности Группы, включая независимость и профессиональную компетентность;

б) следует ли аудитор компонента требованиям аудиторской группы;

в) перечень финансовой информации компонента, по которой отчитывается аудитор компонента;

г) информацию о фактах несоблюдения требований нормативных правовых актов, которые могут привести к существенному искажению отчетности Группы;

д) перечень неисправленных искажений финансовой информации компонента (перечень не должен включать искажения, которые ниже порогового значения для очевидно несущественных искажений отчетности Группы, установленного аудиторской группой (см. подпункт «в» пункта 69 настоящих рекомендаций);

е) признаки искажения в результате ненадлежащего вмешательства руководства;

ж) описание любого выявленного значимого недостатка системы внутреннего контроля на уровне компонента;

з) прочие значимые обстоятельства, которые аудитор компонента сообщил или намерен сообщить представителям собственника компонента, включая обнаруженные недобросовестные действия или подозреваемые недобросовестные действия, в которые вовлечено руководство компонента, или работники, выполняющие ключевые функции в системе внутреннего контроля на уровне компонента, или иные лица в случаях, когда их недобросовестные действия привели к существенному искажению финансовой информации компонента;

и) любые иные обстоятельства, которые могут оказаться уместными в условиях аудита отчетности Группы, или к которым аудитор компонента намерен привлечь внимание аудиторской группы, включая исключения или отступления, указанные в заявлениях и разъяснениях руководством компонента, представляемых в ответ на запросы аудитора компонента;

к) общие выводы, обнаруженные факты или мнение аудитора компонента.

73. В случае, когда участник аудиторской группы является аудитором компонента, цель взаимодействия аудиторской группы с аудитором компонента обычно может быть достигнута иными способами, чем посредством письменного общения. Например:

а) для сообщения требований аудиторской группы в соответствии с пунктом 69 настоящих рекомендаций может быть достаточно наличие возможности доступа к общей стратегии и плану аудиту;

б) для сообщения обстоятельств, уместных при формировании выводов аудиторской группы в соответствии с пунктом 72 настоящих рекомендаций может быть достаточно проведение проверки аудиторской группой рабочей документации аудитора компонента.

ХII. Оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств

Оценка информации, сообщенной аудитором компонента, и адекватности его работы

74. Аудиторской группе следует оценить информацию, сообщенную аудитором компонента, и:

а) обсудить значимые аспекты, возникшие в ходе такой оценки, с аудитором компонента, руководством компонента или руководством Группы, если уместно;

б) определить, есть ли необходимость в проверке всей соответствующей документации аудитора компонента.

То, какие разделы аудиторской документации аудитора компонента окажутся необходимыми аудиторской группе, зависит от конкретных обстоятельств. Обычно внимание уделяется аудиторской документации, которая связана со значимыми рисками существенного искажения отчетности Группы. На объем проверяемой документации аудитора компонента может повлиять тот факт, что аудиторская организация аудитора компонента уже проводила процедуры проверки аудиторской документации аудитора компонента.

75. В случае, когда аудиторская группа делает вывод о том, что работа аудитора компонента выполнена в недостаточном объеме, ей следует определить, какие дополнительные процедуры должны быть выполнены аудитором компонента или самой аудиторской группой.

Достаточный и надлежащий характер аудиторских доказательств

76. Обычно аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы снизить до приемлемо низкого уровня аудиторский риск и сделать надлежащие выводы, на которых будет основываться мнение о достоверности отчетности. Поэтому аудиторской группе следует оценить, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства в результате выполнения аудиторских процедур в отношении процесса консолидации и работы, выполненной

аудиторской группой и аудиторами компонентов, на которых будет основываться мнение о достоверности отчетности Группы.

77.Руководителю аудиторской группы следует оценить влияние на мнение о достоверности отчетности Группы каких либо неисправленных искажений (независимо от того, кем они были выявлены, аудиторской группой или аудиторами компонентов) и обстоятельств, в которых не удалось получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Оценка руководителем аудита отчетности Группы суммарного эффекта любых искажений (выявленных ли аудиторской группой или сообщенных аудитором компонента) позволяет ему определить, является ли отчетность Группы в целом существенно искаженной.

ХIII. Сообщение информации руководству Группы и представителям собственника Группы

Сообщение информации руководству Группы

78.Аудиторской группе следует определить, о каких выявленных недостатках системы внутреннего контроля необходимо сообщить руководству Группы и представителям собственника Группы. При этом следует рассмотреть:

- а) недостатки внутригрупповой системы внутреннего контроля, которые выявила аудиторская группа;
- б) недостатки системы внутреннего контроля на уровне компонентов, которые выявила аудиторская группа;
- в) недостатки системы внутреннего контроля на уровне компонентов, на которые аудиторы компонентов обратили внимание аудиторской группы.

79. В случае, когда аудиторской группой были выявлены недобросовестные действия или о них стало известно от аудиторов компонентов (см. подпункт «з» пункта 72 настоящих рекомендаций), или полученная информация может свидетельствовать о возможных недобросовестных действиях, аудиторской группе следует своевременно сообщить об этом руководству Группы для того, чтобы эта информация была доведена до сведения лиц, непосредственно ответственных за выявление и предотвращение недобросовестных действий.

80. От аудитора компонента в силу договорных обязательств или по иным основаниям может потребоваться выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности компонента. В таком случае аудиторской группе следует обратиться с просьбой к руководству Группы проинформировать руководство компонента о любых обстоятельствах, ставших известными аудиторской группе, которые могут оказаться значимыми для бухгалтерской отчетности компонента и о которых руководству компонента не было известно. В случае, когда руководство Группы отказывается информировать руководство компонента, аудиторской группе следует обсудить сложившуюся ситуацию с представителями собственника Группы. Если

вопрос продолжает оставаться не решенным, аудиторской группе следует, руководствуясь требованиями нормативных правовых актов и принципом конфиденциальности, рассмотреть вопрос о необходимости рекомендации аудитору компонента не выпускать аудиторское заключение до тех пор, пока вопрос не будет решен.

81. Руководство Группы может решить сохранить конфиденциальность некоторой существенной информации. Примеры вопросов, которые могут быть значимыми для бухгалтерской отчетности компонента и о которых может не знать руководство компонентов, включают:

- а) возможные судебные разбирательства;
- б) планы по ликвидации существенной части производственного оборудования;
- в) события после отчетной даты;
- г) значимые договоры.

Сообщение информации представителям собственника Группы

82. Аудиторской группе следует довести до сведения представителей собственника Группы, помимо установленной федеральными стандартами аудиторской деятельности информации, следующее:

- а) общее представление о работе, которую следует выполнять в отношении финансовой информации компонентов;
- б) общее представление о характере запланированного участия аудиторской группы в работе, выполняемой аудиторами компонентов в отношении финансовой информации значимых компонентов;
- в) случаи, когда оценка аудиторской группы работы аудитора компонента приводит к возникновению сомнений в отношении ее качества;
- г) любые ограничения на аудит отчетности Группы, например, в случае ограничения доступа аудиторской группы к информации;
- д) обнаруженные недобросовестные действия или подозреваемые недобросовестные действия, в которые вовлечено руководство Группы, руководство компонента, или работники, выполняющие ключевые функции во внутригрупповой системе внутреннего контроля, или иных лиц в случаях, когда их недобросовестные действия привели к существенному искажению финансовой информации компонента.

83. Информация, сообщаемая аудиторской группой представителям собственника Группы, может включать в себя вопросы, о которых аудиторскую группу проинформировали аудиторы компонентов, и которые, по мнению аудиторской группы, являются значимыми для представителей собственника Группы. Сообщение информации представителям собственника Группы может иметь место в разные моменты времени в ходе аудита отчетности Группы. Например, вопросы, о которых говорится в подпунктах «а»-«б» пункта 82 настоящих рекомендаций, могут быть сообщены после того, как аудиторская группа определила характер работ, которые должны проводиться в отношении финансовой информации компонентов. С

другой стороны, вопросы, о которых говорится в подпункте «в» пункта 82 настоящих рекомендаций могут быть сообщены в конце аудита, а вопросы, о которых говорится в подпунктах «г»-«д» пункта 82 настоящих рекомендаций, могут быть сообщены по мере обнаружения.

XIV. Документирование

84. Аудиторской группе следует документировать следующие вопросы:

а) анализ компонентов, результаты которого указывают на значимые компоненты, и вид работ, выполненный в отношении финансовой информации таких компонентов;

б) характер, временные рамки и объем участия аудиторской группы в работе, выполненной аудиторами компонентов в отношении значимых компонентов, включая, если уместно, проверку со стороны аудиторской группы соответствующей документации аудиторов компонентов и сделанные на ее основе выводы;

в) информирование аудиторской группой в письменном виде аудиторов компонентов о требованиях к их работе в рамках задания.

Пример

Аудиторское заключение с выражением модифицированного мнения в связи с тем, что аудиторская группа не имела возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых будет основываться мнение о достоверности отчетности Группы.

В данном примере аудиторская группа, выполняющая аудит отчетности Группы, не имела возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении значимого компонента, учитываемого по методу долевого участия (признанного в бухгалтерском балансе в сумме 15 млн. руб. при валюте баланса в 60 млн.руб.), поскольку аудиторская группа не получила доступа к учетным записям, руководству или аудитору компонента.

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах:

Аудиторская группа ознакомилась с проаудированной бухгалтерской отчетностью компонента по состоянию на 31 декабря 20XX года, включая аудиторское заключение, и рассмотрела финансовую информацию, относящуюся к компоненту, имевшуюся у руководства Группы.

В соответствии с профессиональным суждением руководителя аудита отчетности Группы влияние на отчетность Группы отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства является существенным, но не всеобъемлющим.

Аудиторское заключение

Указание адресата

Сведения об аудируемом лице (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения)

Сведения об аудиторе (наименование организации, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является указанная аудиторская организация, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Мы провели аудит прилагаемой консолидированной финансовой отчетности организации "УУУ" и ее дочерних обществ, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20XX года и отчетов о совокупном доходе, изменениях капитала и движении денежных средств за 20XX год, а также примечаний, состоящих из основных положений учетной политики и прочей поясняющей информации.

Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной консолидированной финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления консолидированной финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности консолидированной финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы проводили аудит в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Данные стандарты требуют соблюдения применимых этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что консолидированная финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в консолидированной финансовой отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление и достоверность консолидированной финансовой отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля.

Аудит также включал оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления консолидированной финансовой отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные в ходе аудита аудиторские доказательства дают достаточные основания для выражения мнения с оговоркой о достоверности консолидированной финансовой отчетности.

Основание для выражения мнения с оговоркой

Финансовые вложения компании ABC в иностранную компанию XYZ, осуществленные в течение года и учтенные по методу долевого участия, отражены в консолидированном балансе в сумме 15 млн.руб. на 31 декабря 20XX года, и доля

компании ABC в чистой прибыли компании XYZ в сумме 1 млн.руб. включена в консолидированный отчет о финансовых результатах за 20XX год. Мы не имели возможности получить достаточные надлежащие доказательства в отношении суммы финансовых вложений компании ABC в компанию XYZ на 31 декабря 20XX года и доли компании ABC в чистой прибыли компании XYZ за 20XX год, поскольку нам было отказано в доступе к соответствующей финансовой информации, руководству и аудитору компании XYZ. Как следствие, у нас отсутствует возможность определить, необходимы ли какие-либо корректировки указанных показателей.

Мнение с оговоркой

По нашему мнению, за исключением возможного влияния на консолидированную финансовую отчетность обстоятельств, изложенных в части, содержащей основание для выражения мнения с оговоркой, консолидированная финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации "YYY" и ее дочерних обществ по состоянию на 31 декабря 20XX года, их финансовые результаты и движение денежных средств за 20XX год в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Руководитель аудиторской
организации

[подпись]

Фамилия,
инициалы

Дата аудиторского заключения

Примеры вопросов, в отношении которых аудиторская группа получает понимание

Предлагаемые примеры охватывают широкий круг вопросов, однако не все вопросы могут относиться к каждому заданию по аудиту отчетности Группы, и список приведенных примеров не является исчерпывающим.

Внутригрупповые средства контроля

1. Внутригрупповые средства контроля на уровне Группы могут включать в себя сочетание следующих:

а) регулярные встречи руководства Группы с руководством компонентов для обсуждения планов развития и контроля исполнения;

б) мониторинг деятельности компонентов и их финансовых результатов, включая регулярную отчетность, что дает возможность руководству Группы осуществлять контроль за исполнением бюджетов компонентами и предпринимать необходимые действия;

в) процесс оценки рисков руководством Группы, т.е. процесс выявления, анализа и управления рисками хозяйственной деятельности, включая риски недобросовестных действий, которые могут привести к существенным искажениям отчетности Группы;

г) мониторинг, контроль, сверка, и исключение внутригрупповых операций и нереализованной прибыли и внутригрупповых расчетов;

д) процесс мониторинга своевременности и оценка полноты и точности финансовой информации, поступающей от компонентов;

е) центральная информационная система, контролируемая общими средствами контроля для всей или части Группы;

ж) контрольные действия внутри информационной системы, одинаково применимые для всех компонентов;

з) мониторинг средств контроля, включая действия службы внутреннего аудита и программ по самопроверке;

и) последовательно применяемые принципы и процедуры, включая порядок составления отчетности Группы;

к) наличие внутригрупповых регламентов, таких, как кодексы поведения и программ по предотвращению недобросовестных действий;

л) распределение полномочий и ответственности руководства компонентов;

2. Наличие службы внутреннего аудита может рассматриваться как часть внутригрупповых средств контроля, например, в случае, когда функции службы внутреннего аудита централизованы в рамках Группы. В случае, когда аудиторская группа планирует использование результатов работы службы внутреннего аудита, она осуществляет оценку компетентности и объективности внутренних аудиторов.

Процесс консолидации

3. Понимание аудиторской группой процесса консолидации может включать в себя следующее:

Вопросы, связанные с применяемыми правилами составления отчетности Группы:

а) глубина понимания руководством компонентов применяемых правил составления отчетности Группы;

б) процесс идентификации компонентов и порядок их учета в соответствии с применяемыми правилами составления отчетности Группы;

в) процесс выделения сегментов для целей составления отчетности по сегментам в соответствии с правилами составления отчетности Группы;

г) процесс выявления связанных сторон и хозяйственных операций с ними для целей составления отчетности Группы в соответствии с применяемыми правилами;

д) учетная политика Группы, изменения учетной политики, имевшие место после завершения предыдущего отчетного года, в том числе в результате изменения нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

е) процедуры, применяемые в отношении компонентов, в которых дата окончания отчетного года отличается от соответствующей даты отчетности Группы.

Вопросы, связанные с процессом консолидации

ж) применяемый руководством Группы порядок ознакомления с учетной политикой компонентов и, если применимо, обеспечение уверенности в единообразии применяемой учетной политики для составления финансовой информации компонентов и для целей составления отчетности Группы, а также в том, что различия в учетных политиках выявлены и, если необходимо, скорректированы в соответствии с применяемыми правилами составления отчетности Группы. Единая учетная политика Группы – это совокупность специальных принципов, основ, соглашений, правил и принципов, принятых Группой и основывающихся на применяемых правилах составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые последовательно применяются компонентами для учета одинаковых хозяйственных операций. Учетная политика Группы обычно описывается в руководствах, выпускаемых руководством Группы;

з) установленный руководством Группы порядок обеспечения полноты, точности и своевременности составления бухгалтерской отчетности компонентами для последующей консолидации;

и) процесс перевода финансовой информации зарубежных компонентов в валюту отчетности Группы;

к) порядок организации работы информационных систем для целей консолидации, включая стадии, осуществляемые вручную и (или) автоматизировано, а также средства контроля, применяемые на разных стадиях процесса консолидации, как вручную, так и автоматизированным образом;

л) применяемый руководством Группы процесс получения информации о событиях после отчетной даты.

Вопросы, связанные с консолидационными корректировками

м) процесс отражения консолидационных корректировок, включая подготовку, одобрение и обработку соответствующих учетных записей, а также уровень подготовленности персонала, ответственного за консолидацию;

н) консолидационные корректировки, требуемые в соответствии с применяемыми правилами составления отчетности Группы;

о) производственная необходимость событий и хозяйственных операций, которые приводят к консолидационным корректировкам;

п) частота, характер и размер хозяйственных операций между компонентами;

р) процедуры мониторинга, контроля, выверки и исключения внутригрупповых операций и нереализованной прибыли, и внутригрупповых расчетов;

с) порядок определения справедливой стоимости присоединяемых активов и обязательств, порядок амортизации деловой репутации (если применимо) и тестирования обесценения деловой репутации в соответствии с применяемыми принципами составления отчетности Группы;

т) соглашения с владельцами мажоритарного или миноритарного пакета в отношении убытков, полученных компонентом (например, обязанности миноритарного акционера покрывать полученные убытки).

Примеры условий или событий, которые могут указывать на риски существенного искажения отчетности Группы

Приведенные примеры описывают широкий круг событий или условий, однако не все эти события или условия имеют отношение к каждой аудируемой Группе, и перечень примеров также не является закрытым:

а) сложная структура Группы, в особенности, с часто возникающими сделками по слиянию, реорганизации или ликвидации;

б) слабые структуры корпоративного управления, включая непрозрачные процессы принятия решений;

в) отсутствие или неэффективные средства контроля на уровне Группы, включая неадекватное информирование руководства Группы в отношении мониторинга проводимых компонентами хозяйственных операций и их результатов;

г) зарубежные компоненты, на деятельность которых могут влиять такие факторы, как необычное вмешательство государства в такие сферы как: торговая и фискальная политика; ограничение на движение иностранной валюты или дивидендов; колебания курса иностранной валюты;

д) хозяйственная деятельность компонентов, которая связана с большими рисками, например, заключение долгосрочных контрактов, или торговля инновационными или сложными финансовыми инструментами;

е) неопределенность, связанная с вопросом относительно того, финансовая информация каких компонентов подлежит включению в отчетность Группы в соответствии с применяемыми правилами составления консолидированной финансовой отчетности;

ж) необычный характер отношений и сделок со связанными сторонами;

з) ранее имевшие место случаи расхождения остатков на внутригрупповых счетах бухгалтерского учета;

и) наличие сложных хозяйственных операций, подлежащих отражению в бухгалтерском учете более чем в одном компоненте;

к) применение компонентом учетной политики, отличающейся от учетной политики Группы;

л) компоненты с различными сроками окончания отчетного периода, что может быть использовано для манипулирования моментом отражения хозяйственных операций;

м) ранее имевшие место не одобренные или незавершенные консолидационные корректировки;

н) агрессивное внутригрупповое налоговое планирование или сделки со значительным объемом наличных денежных средств с организациями, осуществляющими деятельность в оффшорных зонах;

о) частая смена аудиторов, привлекаемых к аудиту бухгалтерской отчетности КОМПОНЕНТОВ.

Примеры подтверждений от аудиторов компонентов

Приведенная форма подтверждения не является стандартной. Формы подтверждений могут быть разными у разных аудиторов компонентов и меняться от периода к периоду.

Подтверждения обычно получают до начала проведения работы в отношении финансовой информации компонента.

(Наименование аудитора компонента)

(дата)

(Руководителю аудита отчетности Группы)

Данное письмо предоставляется в связи с проводимым Вами аудитом отчетности Группы (наименование материнской компании) за 20XX год с целью выражения мнения в отношении того, что отчетность Группы отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение Группы по состоянию на 31.12.20XX года, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20XX год в соответствии с российскими правилами составления консолидированной финансовой отчетности.

Мы подтверждаем получение Ваших инструкций от (дата), требующих от нас выполнения предписанной работы в отношении финансовой информации (наименование компонента) за 20XX год.

Мы подтверждаем, что:

1. Мы будем следовать Вашим инструкциям. / Мы информируем Вас, что не сможем следовать следующим инструкциям (содержание инструкций) в силу следующих причин (описание причин).
2. Инструкции нам понятны./ Мы будем признательны, если Вы поясните следующие инструкции (содержание инструкций).
3. Мы будем сотрудничать с Вами и обеспечим Вам доступ к соответствующей аудиторской документации.

Мы понимаем, что:

1. Финансовая информация (наименование компонента) будет включена в отчетность Группы (наименование материнской компании).
2. Вы можете счесть необходимым участвовать в работе, которую Вы поручили нам выполнить в отношении финансовой информации (наименование компонента) за 20XX год.
3. Вы намерены оценивать нашу работу, и, если сочтете ее надлежаще выполненной, использовать ее при аудите отчетности Группы (наименование материнской компании).

В связи с работой, которую мы будем выполнять в отношении финансовой информации (наименование компонента), который является (описание компонента,

например, филиал, дочернее общество, совместное предприятие, инвестиция, учитываемая по методу долевого участия или по фактическим затратам) (наименование материнской компании), мы подтверждаем следующее:

1. Мы понимаем основные принципы этики, соблюдение которых требуется при выполнении наших обязанностей в ходе аудита отчетности Группы, и будем соблюдать их. В частности, мы независимы в смысле, заложенном в понятие независимости в Правилах независимости, от (наименование материнской компании) и других компонентов.

2. Мы понимаем федеральные стандарты аудиторской деятельности, следование которым требуется при выполнении наших обязанностей в ходе аудита отчетности Группы, и будем следовать им при выполнении работы в отношении финансовой информации (наименование компонента) за 20XX год.

3. Мы обладаем необходимыми знаниями (например, знаниями конкретной отрасли), необходимыми для выполнения работы в отношении финансовой информации данного компонента.

4. Мы понимаем (указать применимые принципы составления отчетности или внутригрупповое руководство по процедурам подготовки отчетности Группы) в степени, необходимой для выполнения наших обязанностей в ходе аудита отчетности Группы.

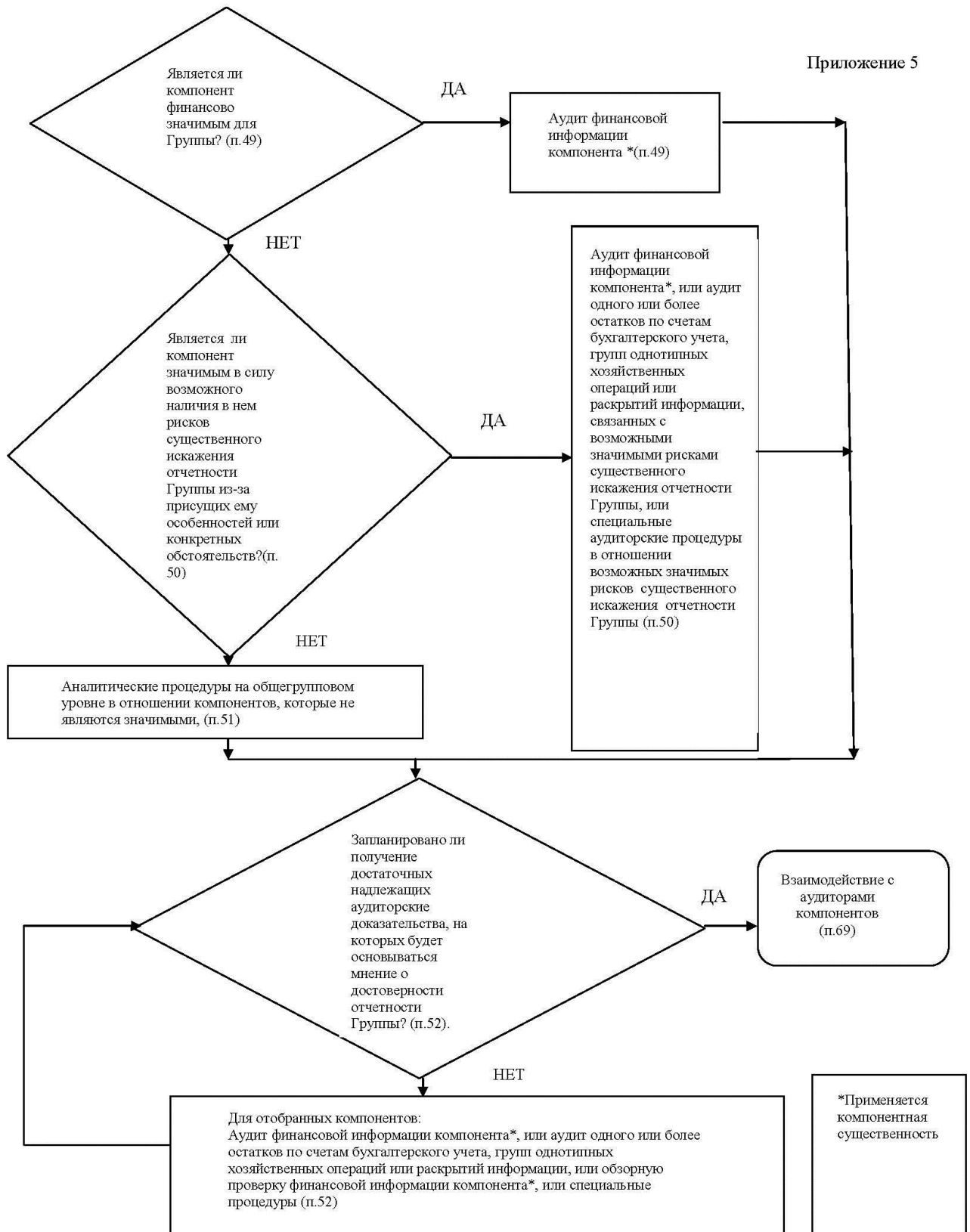
Мы сообщим Вам о любых изменениях в представленных выше подтверждениях, если они возникнут в ходе нашей работы в отношении финансовой информации (наименование компонента).

Руководитель аудиторской организации «ААА»

(подпись)

Дата

Адрес аудитора



Перечень обязательных и дополнительных вопросов, включаемых в инструктивное письмо аудиторской группы по аудиту отчетности Группы

Вопросы, которые в соответствии с настоящими рекомендациями подлежат обязательному сообщению аудиторам компонентов, приводятся ниже курсивом.

Вопросы, относящиеся к планированию работы аудитора компонента:

а) требование к аудитору компонента подтвердить, исходя из известного ему контекста, в котором будет использована его работа аудиторской группой, что он будет сотрудничать с аудиторской группой в ходе аудита отчетности Группы;

б) сроки завершения аудита;

в) даты планируемых посещений руководством Группы и аудиторской группой, а также даты планируемых встреч с руководством компонента и аудитором компонента;

г) список основных контактных лиц;

д) работа, которая должна быть выполнена аудитором компонента и ее предполагаемое использование, и организация координации работ на начальной стадии и в ходе аудита, включая планируемое участие аудиторской группы в работе аудитора компонента;

е) этические требования, соблюдение которых требуется при проведении аудита отчетности Группы и, в частности, требования к независимости;

ж) для случая проведения аудита или обзорной проверки финансовой информации компонента – компонентная существенность и пороговое значение, выше которого выявленные нарушения не могут рассматриваться как очевидно несущественные для отчетности Группы;

з) перечень связанных сторон, подготовленный руководством Группы и любых иных связанных сторон, ставших известными аудиторской группе, и требование к аудитору компонента регулярно информировать аудиторскую группу о связанных сторонах, которые ранее не были идентифицированы руководством Группы или аудиторской группой;

и) работа, которая должна выполняться в отношении внутригрупповых операций и нереализованной прибыли и внутригрупповых остатков по счетам бухгалтерского учета;

к) указания, касающиеся ответственности, связанной с составлением отчетности Группы, например, в отношении предпосылки руководства Группы об эффективности системы внутреннего контроля;

л) специальные инструкции для проверки событий после отчетной даты в случае, когда существует временной интервал между завершением работы в

отношении финансовой информации компонентов и формированием выводов в отношении достоверности отчетности Группы;

Вопросы, которые относятся к проведению работы аудитором компонента:

м) факты, выявленные аудиторской группой при тестировании средств контроля в отношении системы обработки данных, которые одинаковы для всех или некоторых компонентов, и тесты контроля, которые должны быть выполнены аудитором компонента;

н) выявленные значимые риски существенного искажения отчетности Группы в результате недобросовестных действий или ошибок, которые имеют отношение к работе аудитора компонента, и требование к аудитору компонента регулярно сообщать о всех выявленных в компоненте значимых рисках существенного искажения отчетности Группы в результате недобросовестных действий или ошибок, и об ответных действиях аудитора компонента на такие риски;

о) факты, выявленные службой внутреннего аудита в ходе исследования средств контроля, относящиеся к соответствующим компонентам;

п) требование регулярно сообщать об аудиторских доказательствах, полученных в ходе выполнения работы в отношении финансовой информации компонентов, которые противоречат аудиторским доказательствам, на которых аудиторская группа ранее основывала оценку рисков на уровне Группы;

р) запрос письменного подтверждения от руководства компонента факта соблюдения применимых правил составления бухгалтерской отчетности, или заявление о том, что все различия между учетной политикой компонента и учетной политикой Группы раскрыты;

с) аспекты, которые должны документироваться аудитором компонента;

Прочая информация

т) требование о регулярном сообщении аудиторской группе следующей информации:

- значимые вопросы по бухгалтерскому учету, бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиту, включая оценочные значения и связанные с ними суждения;

- обстоятельства, связанные с допущением о непрерывности деятельности компонента;

- обстоятельства, связанные с исками и претензиями;

- значимые недостатки средств контроля, которые были выявлены аудитором компонента в ходе выполнения его работы в отношении финансовой информации компонента и информация, указывающая на существование недобросовестных действий;

у) требование о возможно более раннем информировании аудиторской группы о любых значимых или необычных событиях;

ф) требование о том, чтобы вопросы, указанные в пункте 72 настоящих рекомендаций, сообщались аудиторской группе после завершения работы в отношении финансовой информации компонента.