

# МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 540

## «АУДИТ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ, ВКЛЮЧАЯ ОЦЕНКУ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ, И СООТВЕТСТВУЮЩЕГО РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ»

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

### Введение

#### Сфера применения настоящего стандарта

1. В настоящем Международном стандарте аудита (МСА) устанавливаются обязанности аудитора по аудиту оценочных значений, включая оценки справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации в финансовой отчетности. В частности, в нем более подробно разъясняется порядок применения МСА 315 (пересмотренного)<sup>1</sup> и МСА 330<sup>2</sup>, а также других применимых к аудиту оценочных значений МСА. В нем также содержатся требования и указания по выявлению искажений отдельных оценочных значений и признаков возможной предвзятости руководства.

#### Характер оценочных значений

2. Некоторые статьи финансовой отчетности не поддаются точной оценке, возможна лишь их приблизительная оценка. Для целей настоящего стандарта такие статьи финансовой отчетности далее по тексту именуются «оценочные значения». Характер и надежность информации, которую руководство может использовать для обоснования оценочного значения, существенно различаются, что влияет на степень неопределенности, связанной с оценочными значениями. Степень неопределенности оценки, в свою очередь, влияет на риски существенного искажения оценочных значений, в том числе на их чувствительность к неумышленной или умышленной предвзятости руководства (см. пункты A1–A11).
3. Цели расчета оценочных значений могут варьироваться в зависимости от особенностей применимой концепции подготовки финансовой отчетности и конкретной статьи финансовой отчетности. Одни оценочные значения рассчитываются с целью спрогнозировать результат (исход) одной или нескольких операций, событий или условий, в связи с которыми возникает необходимость в расчете оценочного значения. Цель расчета других оценочных значений, включая множество оценок справедливой стоимости, иная, а именно определение стоимости текущей операции или статьи финансовой отчетности с учетом условий, существовавших на дату оценки, таких как расчетная рыночная стоимость конкретного вида активов или обязательств. Например, применимая концепция подготовки финансовой отчетности может предусматривать оценку справедливой стоимости исходя из условной гипотетической текущей операции, которая совершается на рыночных условиях между осведомленными заинтересованными сторонами (в отдельных случаях для их обозначения используется термин «участники рынка» или иной эквивалентный термин), а не из расчетов по операции на определенную прошлую или будущую дату<sup>3</sup>.
4. Разница между фактическим результатом оценочного значения и величиной, которая была признана первоначально или раскрыта в финансовой отчетности, не обязательно представляет собой искажение финансовой отчетности. В особенности это относится к оценкам справедливой стоимости, поскольку на любой наблюдаемый результат неизбежно оказывают влияние события или условия, возникающие после отчетной даты, на которую рассчитывается оценка для целей составления финансовой отчетности.

#### Дата вступления в силу

5. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

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

<sup>2</sup> МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оценочные риски».

<sup>3</sup> В разных концепциях подготовки финансовой отчетности могут быть приняты разные определения справедливой стоимости.

## Цель

6. Цель аудитора состоит в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что:
- (a) оценочные значения, в том числе оценки справедливой стоимости, признанные или раскрытые в финансовой отчетности, обоснованы;
  - (b) соответствующие раскрытия информации в финансовой отчетности достаточны в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

## Определения

7. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (a) оценочное значение – приближенное значение денежной величины в отсутствие точных способов ее расчета. Данный термин используется для обозначения величины, оцениваемой по справедливой стоимости при неопределенности оценки, а также для обозначения других величин, требующих оценки. В случаях, когда настоящий стандарт касается только оценочных значений, подразумевающих оценку по справедливой стоимости, используется термин «оценки справедливой стоимости»;
  - (b) аудиторская точечная оценка или диапазон оценок – величина или диапазон величин следовательно, которые рассчитаны на основе аудиторских доказательств для использования в ходе анализа точечной оценки руководства;
  - (c) неопределенность оценки – влияние на оценочное значение и связанную с ним раскрываемую информацию недостаточной точности расчета;
  - (d) предвзятость руководства – отсутствие у руководства беспристрастности (недостаточная беспристрастность руководства) в процессе подготовки информации;
  - (e) точечная оценка руководства – величина, выбранная руководством для признания или раскрытия в финансовой отчетности в качестве оценочного значения;
  - (f) фактический результат оценочного значения – фактическая денежная величина, рассчитанная по результатам базовых сделок, событий или условий, которые рассматривались при расчете оценочного значения.

## Требования

### Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

8. При выполнении предусмотренных МСА 315 (пересмотренным)<sup>4</sup> процедур оценки рисков и сопутствующих им действий с целью сформировать представление о деятельности организации и ее окружении, в том числе о системе внутреннего контроля организации, аудитор обязан проанализировать следующее с целью получения понимания в отношении выявления и оценки рисков существенного искажения оценочных значений (см. пункт A12):
- (a) каковы требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, важные для оценочных значений, включая соответствующее раскрытие информации (см. пункты A13–A15);
  - (b) как руководство определяет операции, события и условия, которые могут привести к необходимости признания в финансовой отчетности оценочных значений или раскрытие информации о них в финансовой отчетности. В процессе получения понимания аудитор должен запросить руководство об изменениях в обстоятельствах деятельности, которые могут обусловить необходимость в расчете новых оценочных значений или в пересмотре рассчитанных ранее (см. пункты A16–A21);
  - (c) как руководство рассчитывает оценочные значения, а также на каких сведениях о данных они основываются, в том числе (см. пункты A22–A23):
    - (i) каков метод, включая, если применимо, модель, использованный при расчете оценочного значения (см. пункты A24–A26);
    - (ii) каковы значимые средства контроля (см. пункты A27–A28);
    - (iii) привлекало ли руководство эксперта (см. пункты A29–A30);

<sup>4</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункты 5–6 и 11–12.

- (iv) каковы допущения, на основе которых рассчитывались оценочные значения (см. пункты А31–А36);
  - (v) произошло ли или должно ли было произойти изменение по сравнению с предыдущим периодом в методах, использованных для расчета оценочных значений; если да, то по какой причине (см. пункт А37);
  - (vi) оценивало ли руководство влияние неопределенности оценки; если да, то каким образом (см. пункт А38).
9. Аудитор обязан проанализировать фактический результат оценочных значений, отраженный в финансовой отчетности предыдущего периода, или, если применимо, их последующую переоценку для целей подготовки финансовой отчетности за текущий период. При определении характера и объема анализа аудитор учитывает характер оценочных значений и значимость информации, полученной по результатам анализа, для выявления и оценки рисков существенного искажения оценочных значений, включенных в финансовую отчетность текущего периода. Вместе с тем цель анализа не состоит в том, чтобы подвергнуть сомнению суждения, подготовленные в прошлых периодах и основанные на информации, которая существовала на тот момент (см. пункты А39–А44).

#### **Выявление и оценка рисков существенного искажения**

10. При выявлении и оценке рисков существенного искажения в соответствии с требованиями МСА 315 (пересмотренного)<sup>5</sup> аудитор обязан установить степень неопределенности, связанной с оценочным значением (см. пункты А45–А46).
11. Аудитор обязан установить, приведут ли, по его профессиональному суждению, любые из оценочных значений с высокой степенью неопределенности к возникновению значительных рисков (см. пункты А47–А51).

#### **Ответные меры на оцененные риски существенного искажения**

12. Исходя из оцененных рисков существенного искажения, аудитор обязан установить (см. пункт А52):
- (a) соблюдало ли руководство должным образом требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности в части оценочных значений (см. пункты А53–А56);
  - (b) являются ли методы расчета оценочных значений уместными и было ли их применение последовательным, а также являются ли изменения (при наличии таких) в оценочных значениях или в методе их расчета по сравнению с предыдущим периодом обоснованными в сложившихся обстоятельствах (см. пункты А57–А58).
13. Аудитор, принимая ответные меры в отношении оцененных рисков существенного искажения в соответствии с требованиями МСА 330<sup>6</sup>, обязан с учетом характера оценочного значения выполнить одно или несколько из перечисленных ниже действий (см. пункты А59–А61):
- (a) установить, обеспечивают ли события, произошедшие до даты аудиторского заключения, аудиторские доказательства в отношении оценочных значений (см. пункты А62–А67);
  - (b) проверить, как руководство рассчитало оценочные значения и данные, на которых они основываются. При этом аудитор обязан оценить (см. пункты А68–А70):
    - (i) является ли использованный метод оценки уместным в сложившихся обстоятельствах (см. пункты А71–А76);
    - (ii) являются ли использованные руководством допущения уместными с точки зрения целей оценки, предусмотренных применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (см. пункты А77–А83);
  - (c) одновременно с выполнением соответствующих процедур проверки по существу протестировать операционную эффективность средств контроля за выполненным руководством расчетом оценочных значений (см. пункты А84–А86);
  - (d) рассчитать точечную оценку или оценку диапазона для использования в ходе анализа точечной оценки руководства. Для этого (см. пункты А87–А91):

<sup>5</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункт 25.

<sup>6</sup> МСА 330, пункт 5.

- (i) если аудитор использует допущения или методы, которые отличаются от использованных руководством, он обязан изучить и понять использованные руководством допущения или методы в той мере, в какой этого будет достаточно, чтобы подтвердить, что в аудиторской точечной оценке или аудиторской оценке диапазона отражены значимые переменные, и оценить все существенные отличия по сравнению с точечной оценкой руководства (см. пункт А92);
  - (ii) если аудитор придет к выводу о целесообразности использования диапазона оценок, он, основываясь на полученных аудиторских доказательствах, обязан сузить диапазон таким образом, чтобы все результаты в пределах диапазона можно было считать обоснованными (см. пункты А93–А95).
14. Рассматривая вопросы, перечисленные в пункте 12, или принимая меры в ответ на оцененные риски существенного искажения в соответствии с пунктом 13, аудитор обязан установить, требуются ли специальные навыки или знания по одному или нескольким аспектам оценочных значений для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств (см. пункты А96–А101).

### **Дальнейшие процедуры проверки по существу в ответ на значительные риски**

#### *Неопределенность оценки*

15. Применительно к оценочным значениям, с которыми связаны значительные риски, аудитор, помимо выполненных дополнительных процедур проверки по существу в соответствии с требованиями МСА 330<sup>7</sup>, обязан оценить (см. пункт А102):
- (a) рассматривало ли руководство альтернативные допущения или результаты; по какой причине оно отвергло их; какие еще меры руководство принимало для снижения степени неопределенности при расчете оценочных значений (см. пункты А103–А106);
  - (b) являются ли обоснованными использованные руководством значительные допущения (см. пункты А107–А109);
  - (c) в случаях, когда это имеет значение для оценки обоснованности значительных допущений, использованных руководством, или для соблюдения требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, оценить намерение руководства и его способность реализовать конкретные планы действий (см. пункт А110).
16. Если аудитор считает, что руководство принимает недостаточные меры для снижения влияния неопределенности на оценочные значения, с которыми связаны значительные риски, он обязан, если сочтет необходимым, рассчитать диапазон оценок с целью оценить обоснованность оценочного значения (см. пункты А111–А112).

#### *Критерии признания и оценки*

17. Применительно к оценочным значениям, с которыми связаны значительные риски, аудитор обязан получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что:
- (a) решение руководства признавать либо не признавать оценочные значения в финансовой отчетности (см. пункты А113–А114);
  - (b) выбранная руководством основа расчета оценочных значений (см. пункт А115)
- соответствуют требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

### **Определение обоснованности оценочных значений и выявление искажений**

18. Аудитор, основываясь на аудиторских доказательствах, обязан определить, являются ли оценочные значения в финансовой отчетности обоснованными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности или же они искажены (см. пункты А116–А119).

### **Раскрытие информации, связанной с оценочными значениями**

19. Аудитор обязан получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что раскрытие информации в финансовой отчетности, связанное с оценочными значениями, удовлетворяет требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункты А120–А121).

<sup>7</sup> МСА 330, пункт 18.

20. Применительно к оценочным значениям, с которыми связаны значительные риски, аудитор также обязан оценить достаточность раскрытия в финансовой отчетности информации о неопределенности оценки в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункты А122–А123).

#### **Признаки возможной предвзятости руководства**

21. Аудитор обязан проанализировать суждения и решения, сформированные и принятые руководством при расчете оценочных значений, чтобы выявить признаки возможной предвзятости руководства. При этом сами по себе признаки возможной предвзятости руководства не являются искажениями, которые необходимо учитывать при подготовке выводов об обоснованности отдельных оценочных значений (см. пункты А124–А125).

#### **Письменные заявления**

22. Аудитор обязан получить письменные заявления от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, в которых они выражали бы свое мнение об обоснованности значительных допущений, использованных при расчете оценочных значений (см. пункты А126–А127).

#### **Документация**

23. В аудиторской документации<sup>8</sup> аудитор обязан отразить:
- (a) основание для сделанных им выводов об обоснованности оценочных значений, с которыми связаны значительные риски, и раскрытие информации о них;
  - (b) признаки возможной предвзятости руководства, если такие имеются (см. пункт А128).

\*\*\*

### **Руководство по применению и прочие пояснительные материалы**

#### **Характер оценочных значений** (см. пункт 2)

- А1. В силу неопределенности, присущей хозяйственной деятельности, некоторые статьи финансовой отчетности можно оценить лишь приблизительно. Кроме того, обусловить необходимость в оценке соответствующей статьи финансовой отчетности могут некоторые характеристики актива, обязательства или компонента собственного капитала либо основа или метод оценки, предписанные конкретной концепцией подготовки финансовой отчетности. Одни концепции подготовки финансовой отчетности предписывают вполне конкретные методы оценки и раскрытия информации в финансовой отчетности, в то время как другие отличаются куда меньшей конкретикой. В Приложении к настоящему стандарту рассматриваются оценки справедливой стоимости и раскрытия информации, предусмотренные разными концепциями подготовки финансовой отчетности.
- А2. Одним оценочным значениям свойственна относительно низкая неопределенность, с ними могут быть связаны меньшие риски существенных искажений, например:
- оценочные значения, рассчитанные организациями, хозяйственная деятельность которых не является сложной;
  - оценочные значения, которые рассчитываются и обновляются часто, потому что относятся к рутинным операциям;
  - оценочные значения, рассчитываемые с использованием данных из открытых источников, таких как публикуемые процентные ставки или биржевые котировки ценных бумаг. Применительно к оценке справедливой стоимости такие данные можно назвать «наблюдаемыми»;
  - оценки справедливой стоимости, метод расчета которых предписан применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, является простым и легко применяется к активу или обязательству, который (которое) требуется оценить по справедливой стоимости;
  - оценки справедливой стоимости, модель расчета которых хорошо известна или является общепринятой, при условии что она предусматривает использование допущений или наблюдаемых исходных параметров.

<sup>8</sup> МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6.

- A3. Другим оценочным значениям может быть присуща относительно высокая неопределенность, особенно если такие значения основаны на значительных допущениях, например:
- оценочные значения, касающиеся исхода незавершенных судебных разбирательств;
  - оценки справедливой стоимости производных финансовых инструментов, не торгуемых на бирже;
  - оценки справедливой стоимости, для расчета которых использовались модель, разработанная самой организацией, либо допущения или не наблюдаемые на рынке исходные параметры.
- A4. Степень неопределенности оценки варьируется в зависимости от характера оценочного значения, объема использования общепринятого метода или модели для его расчета и субъективности использованных для этого допущений. В некоторых случаях неопределенность, связанная с оценочным значением, может быть настолько высокой, что критерии признания, предусмотренные применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, не выполняются и оценочное значение не может быть получено.
- A5. Не все статьи финансовой отчетности, требующие оценки по справедливой стоимости, характеризуются неопределенностью оценки. Например, это может наблюдаться в случаях, когда по отдельным статьям финансовой отчетности имеется активный и открытый рынок, предоставляющий общедоступную и достоверную информацию о ценах, по которым осуществляются фактические сделки. В таких случаях опубликованные котировки обычно являются наилучшим аудиторским доказательством справедливой стоимости. Вместе с тем неопределенность оценки может существовать, даже если метод оценки и данные определены очень четко. Так, например, может потребоваться корректировка оценки ценных бумаг, котируемых на активном и открытом рынке по объявленной рыночной стоимости, если пакет таких ценных бумаг представляется существенным с точки зрения объема рынка или ликвидность таких ценных бумаг является ограниченной. Кроме того, на неопределенность оценки могут повлиять общеэкономические факторы, существующие на момент ее расчета, например отсутствие ликвидности на конкретном рынке.
- A6. Дополнительные примеры ситуаций, когда может потребоваться расчет оценочных значений, отличных от оценки справедливой стоимости:
- резерв по сомнительным долгам;
  - устаревание запасов;
  - гарантийные обязательства;
  - метод начисления амортизации или срок полезного использования актива;
  - сумма уменьшения балансовой стоимости инвестиции в случаях, когда существует неопределенность в отношении ее возмещения;
  - результат исполнения долгосрочных договоров;
  - затраты по урегулированию судебных разбирательств и исполнению вынесенных судом решений.
- A7. Дополнительные примеры ситуаций, когда может потребоваться расчет оценок справедливой стоимости:
- сложные финансовые инструменты, не торгуемые на активном и открытом рынке;
  - выплаты на основе акций;
  - имущество или оборудование, предназначенные для выбытия;
  - отдельные активы или обязательства, приобретенные по результатам объединения бизнеса, включая гудвил и нематериальные активы;
  - операции, подразумевающие обмен активами или обязательствами между независимыми сторонами без денежного удовлетворения, например обмен производственным оборудованием между подразделениями, занятыми в разных сферах деятельности, не предусматривающий расчетов денежными средствами.
- A8. Оценка подразумевает использование суждений, основанных на информации, которая имела в наличии на момент подготовки финансовой отчетности. Суждения, формируемые в отношении многих оценочных значений, предусматривают формирование допущений по вопросам, которые на момент оценки носят неопределенный характер. Аудитор не несет ответственности за прогнозирование будущих условий, операций или событий, которые, если бы о них было известно на момент проведения аудита, могли бы существенно повлиять на действия руководства или на использованные им допущения.

### *Предвзятость руководства*

- А9. Часто концепции подготовки финансовой отчетности требуют от руководства проявлять беспристрастность, то есть действовать без предвзятости. Но поскольку оценочные значения не являются точными, они потенциально подвержены влиянию суждений руководства. Такие суждения могут характеризоваться неумышленной либо, наоборот, умышленной предвзятостью руководства (например, в связи с тем, что руководство хочет добиться желаемого результата). Подверженность оценочного значения влиянию предвзятости руководства возрастает по мере усиления субъективности в ходе его расчета. Субъективные решения, которые часто необходимы при расчете оценочных значений, неизменно сопровождается неумышленной и потенциально умышленной предвзятостью руководства. При повторяющемся аудите признаки возможной предвзятости руководства, выявленные в ходе аудита за предыдущие периоды, влияют на планирование и действия аудитора по выявлению и оценке рисков в текущем периоде.
- А10. Выявление предвзятости руководства на уровне счетов может оказаться довольно сложной задачей. Обнаружить предвзятость можно только при обобщенном рассмотрении групп оценочных значений или всех оценочных значений либо при наблюдении за ней на протяжении нескольких отчетных периодов. Хотя предвзятость руководства в той или иной мере всегда сопровождается субъективными решениями, при формировании суждений у руководства может отсутствовать намерение ввести пользователей финансовой отчетности в заблуждение. Но если такое намерение присутствует, предвзятость руководства квалифицируется как недобросовестное действие.

### *Особенности организаций государственного сектора*

- А11. Организации государственного сектора могут владеть значительными объемами специализированных активов, по которым отсутствуют открытые и надежные источники информации для целей оценки по справедливой стоимости, или иные основы для определения текущей стоимости, или то и другое. Зачастую специализированные активы, которыми владеют организации, не генерируют денежные потоки, активный рынок по ним отсутствует. По этой причине оценка по справедливой стоимости обычно требует расчетов и может оказаться довольно сложной, а в редких случаях и невыполнимой задачей.

### **Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия (см. пункт 8)**

- А12. Процедуры оценки рисков и сопутствующие им действия, предусмотренные пунктом 8, помогают аудитору установить ожидаемый характер и вид оценочных значений, которые могут использоваться организацией. Основная задача аудитора – понять, достаточно ли полученное им представление о деятельности организации для выявления и оценки рисков существенного искажения оценочных значений, а также для планирования характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур.

### *Получение понимания о требованиях применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 8(a))*

- А13. Понимание требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности помогает аудитору определить, в частности:
- предусматривает ли она конкретные условия для признания<sup>9</sup> оценочных значений или методы их определения;
  - определены ли конкретные условия, разрешающие или требующие оценки по справедливой стоимости, например, с учетом намерений руководства реализовать конкретный план действий в отношении того или иного актива или обязательства;
  - определены ли требуемые или разрешенные раскрытия информации.

После изучения этих вопросов аудитор получит понимание, которое использует для обсуждения с руководством вопроса о соблюдении последним указанных требований в части расчета оценочного значения и для принятия решения о том, что такие требования выполнены надлежащим образом.

- А14. Концепции подготовки финансовой отчетности могут содержать указания для руководства по составлению точечных оценок в случаях, когда существует несколько альтернативных вариантов. Например, одни концепции подготовки финансовой отчетности требуют, чтобы выбранная в качестве одного из альтернативных вариантов точечная оценка отражала суждение руководства о наиболее вероятном

<sup>9</sup> Большинство концепций подготовки финансовой отчетности требует включать в баланс или отчет о прибылях и убытках статьи, которые удовлетворяют критериям их признания. Раскрытие информации о принципах учетной политики или дополнительные примечания к финансовой отчетности не могут служить полноценной заменой непризнанным статьям, в том числе оценочным значениям.

результате (исходе)<sup>10</sup>. Другие могут требовать использования дисконтированной ожидаемой величины, взвешенной с учетом вероятности. В одних случаях руководство имеет возможность рассчитать точечную оценку сразу, а в других надежная точечная оценка возможна только после изучения нескольких альтернативных допущений или результатов, которые дают руководству возможность рассчитать точечную оценку.

- A15. Концепции подготовки финансовой отчетности могут требовать раскрытия информации, касающейся значимых допущений, к изменению которых конкретное оценочное значение демонстрирует особую чувствительность. Кроме того, при наличии высокой степени неопределенности оценки некоторые концепции подготовки финансовой отчетности запрещают признание оценочных значений, но могут требовать раскрытия определенной информации в примечаниях к финансовой отчетности.

*Получение понимания о порядке определения руководством необходимости в расчете оценочных значений (см. пункт 8(b))*

- A16. Подготовка финансовой отчетности требует от руководства установить, возникает ли в связи с операцией, событием или условием необходимость в расчете оценочного значения и все ли необходимые оценочные значения были признаны, определены и раскрыты в финансовой отчетности в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

- A17. Операции, события и условия, требующие расчета оценочных значений, руководство в большинстве случаев определяет на основе:

- своего понимания деятельности организации и отрасли, в которой она работает;
- информации, которой оно располагает в отношении реализации бизнес-стратегии в текущем периоде;
- если применимо, накопленного опыта подготовки финансовой отчетности организации в предыдущих периодах.

В таких случаях аудитор может понять, как руководство устанавливает необходимость в расчете оценочных значений, в основном путем направления руководству запросов. В иных случаях, когда руководство применяет более структурированный подход, например, когда в организации официально создано подразделение по управлению рисками, аудитор может выполнить процедуры оценки рисков в отношении методов и практики, применяемых руководством для регулярного анализа обстоятельств, в связи с которыми возникает необходимость в расчете оценочных значений и, если требуется, в их пересмотре. Особого внимания аудитора зачастую требует вопрос полноты оценочных значений, особенно когда речь идет об оценочных значениях, относящихся к обязательствам.

- A18. Понимание аудитором деятельности организации и ее окружения, полученное в ходе выполнения процедур оценки рисков, наряду с другими аудиторскими доказательствами, собранными в процессе аудита, помогает аудитору выявить обстоятельства или изменения в обстоятельствах, с которыми может быть связана необходимость в расчете оценочного значения.

- A19. Запросы об изменении обстоятельств, направляемые руководством, могут содержать, например, следующие вопросы:

- проводила ли организация новые виды операций, по которым требуется рассчитать оценочные значения;
- изменились ли условия операций, в связи с которыми требуется расчет оценочных значений;
- изменилась ли учетная политика в отношении оценочных значений в результате изменений в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности или в результате каких-либо иных причин;
- произошли ли изменения в требованиях регулирующих органов или какие-либо иные изменения вне сферы контроля руководства, которые могут потребовать от руководства пересмотреть уже рассчитанные оценочные значения или рассчитать новые;
- наступили ли новые условия (произошли ли новые события), в связи с которыми возникла необходимость в расчете новых или пересмотре уже рассчитанных оценочных значений.

---

<sup>10</sup>Для описания рассчитанных таким образом точечных оценок разными концепциями подготовки финансовой отчетности могут использоваться разные термины.



A20. В ходе аудита аудитор может обнаружить не выявленные руководством операции, события и условия, требующие расчета оценочных значений. В МСА 315 (пересмотренном) рассматриваются обстоятельства, в которых аудитор обнаруживает риски существенного искажения, не выявленные руководством, и устанавливает, имеются ли существенные недостатки в системе внутреннего контроля организации в части процессов оценки рисков.<sup>11</sup>

#### Особенности малых организаций

A21. Изучение указанной информации при аудите малых организаций сопряжено с меньшими трудностями, поскольку их хозяйственная деятельность зачастую носит ограниченный характер, а проводимые ими операции менее сложны по своей структуре. Кроме того, необходимость в расчете оценочного значения часто определяет лишь одно лицо, например руководитель-собственник, которому аудитор может направлять соответствующие запросы.

#### Получение понимания о порядке расчета руководством оценочных значений (см. пункт 8(с))

A22. Подготовка финансовой отчетности также требует от руководства внедрить процессы расчета оценочных значений, включая удовлетворительную систему внутреннего контроля. К таким процессам относятся:

- выбор соответствующей учетной политики и определение процедур оценки, включая соответствующие методы расчета и оценки и, при необходимости, выбор модели;
- подготовка или выявление значимых данных и допущений, влияющих на оценочные значения;
- регулярный анализ обстоятельств, с которыми связана необходимость в расчете оценочных значений и, если потребуется, пересмотр оценочных значений.

A23. Вопросы, которые аудитор может изучить с целью понять, каким образом руководство рассчитало оценочные значения, могут быть, например, следующие:

- каковы виды счетов или операций, к которым относятся оценочные значения (например, связаны ли оценочные значения с отражением в учете рутинных или повторяющихся операций либо же они относятся к нетипичным или разовым операциям);
- использовало ли руководство признанные методы расчета для расчета конкретных оценочных значений, и если использовало, то каким образом;
- рассчитывались ли оценочные значения с использованием данных, существовавших на промежуточную дату, и если рассчитывались, то учло ли руководство влияние событий, операций и изменений в обстоятельствах, произошедших в период между указанной промежуточной датой и датой окончания периода, а если учло, то каким образом.

#### Метод расчета оценочного значения, включая использование моделей (см. пункт 8(с)(i))

A24. В некоторых случаях применимая концепция подготовки финансовой отчетности может предписывать определенный метод расчета оценочных значений, например, конкретную модель, которая должна использоваться для расчета оценки справедливой стоимости. Однако в большинстве случаев применимая концепция подготовки финансовой отчетности не предписывает конкретного метода расчета либо может предусматривать сразу несколько альтернативных методов.

A25. В ситуациях, когда применимая концепция подготовки финансовой отчетности не предписывает конкретного метода, который должен применяться в сложившихся обстоятельствах, в число вопросов, которые аудитор может рассмотреть в процессе изучения метода или, если применимо, модели расчета оценочных значений, входят, например, следующие:

- как именно при выборе конкретного метода руководство учитывало характер оцениваемого актива или обязательства;
- работает ли организация в какой-то конкретной сфере, отрасли или в каких-то особых условиях, в которых для расчета определенных оценочных значений применяются общепринятые методы.

A26. Если руководство самостоятельно разрабатывает модель, которая должна использоваться для расчета оценочного значения, или отступает от модели, которая широко используется в конкретной отрасли или в каких-то особых условиях, риски существенного искажения возрастают.

#### Значимые средства контроля (см. пункт 8(с)(ii))

<sup>11</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункт 16.

A27. Факторы, которые аудитор может изучить с целью получить понимание о значимых средствах контроля, включают, например, квалификацию лиц, рассчитывающих оценочные значения, а также средства контроля в отношении:

- порядка определения руководством полноты, значимости и точности данных, использованных при расчете оценочных значений;
- порядка анализа и утверждения оценочных значений (в том числе допущений или исходных параметров, использованных для их расчета) руководством соответствующих уровней и, если уместно, лицами, отвечающим за корпоративное управление;
- порядка распределения обязанностей между лицами, проводящими операции от имени организации, и лицами, ответственными за расчет оценочных значений, в том числе того, учтены ли при распределении обязанностей характер деятельности организации и производимая ей продукция или предоставляемые услуги (например, в крупной финансовой организации распределение обязанностей может предусматривать создание независимого подразделения, которое будет отвечать за оценку и подтверждение справедливой стоимости собственных финансовых продуктов организации и в котором будут работать лица, чье вознаграждение не будет привязано к таким продуктам).

A28. В зависимости от обстоятельств при расчете оценочных значений могут использоваться иные средства контроля. Например, если для расчета оценочных значений организация использует конкретные модели, руководство может установить правила и процедуры, которые будут регулировать применение таких моделей. Значимые средства контроля могут включать, например, контроль за следующими аспектами:

- структура и разработка или выбор конкретной модели для достижения конкретной цели;
- использование модели;
- поддержание и регулярное подтверждение целостности модели.

Привлечение руководством экспертов (см. пункт 8(с)(iii))

A29. Руководство может привлечь или организация может нанять лиц, которые обладают опытом и квалификацией, необходимыми для расчета требуемых точечных оценок. Однако в некоторых случаях для расчета или оказания содействия в расчете точечных оценок руководству может потребоваться привлечь эксперта. Такая необходимость может возникнуть в связи со следующими обстоятельствами:

- специализированный характер вопроса, требующего оценки, (например, оценка запасов минерального сырья или углеводородов в добывающих отраслях);
- технические особенности моделей, которые призваны обеспечить выполнение соответствующих требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности (например, некоторые оценки по справедливой стоимости);
- необычный или редкий характер условия, операции или события, требующих расчета оценочного значения.

Особенности малых организаций

A30. В малых организациях руководитель-собственник в состоянии сам рассчитать необходимую точечную оценку. Однако в некоторых случаях ему может потребоваться помощь эксперта. Обсуждение с руководителем-собственником на начальном этапе аудита характера любых оценочных значений, полноты требуемых оценочных значений и адекватности процесса оценки может помочь руководителю-собственнику установить, нужна ли ему помощь эксперта.

Допущения (см. пункт 8(с)(iv))

A31. Допущения являются неотъемлемыми компонентами оценочных значений. Вопросы, которые аудитор может изучить с целью получить понимание о допущениях, на основе которых рассчитываются оценочные значения, включают, например, следующие:

- каков характер допущений, в том числе какие из них могут быть значимыми;
- как руководство оценивает обоснованность и полноту допущений (то есть учтены ли все значимые переменные);
- если применимо, как руководство определяет внутреннюю непротиворечивость используемых допущений;

- относятся ли допущения к вопросам, которые находятся в сфере контроля руководства (например, допущения о программах обслуживания, которые могут влиять на оценку срока полезного использования актива), и соответствуют ли они бизнес-планам организации и ее окружению или же допущения относятся к вопросам, которые находятся вне сферы контроля руководства (например, допущения о процентных ставках, показателях смертности, возможных судебных исках или действиях регулирующих органов, вариативности и сроках будущих денежных потоков);
- каков характер и объем документации (при ее наличии), подтверждающей допущения.

Эксперт может сформировать или выявить допущения, которые помогут руководству в расчете оценочных значений. Если руководство использует допущения, сформированные или выявленные экспертом, они становятся допущениями руководства.

- A32. В некоторых случаях допущения можно отнести к исходным параметрам, например, когда руководство для расчета оценочного значения использует ту или иную модель, хотя термин «исходные параметры» также может относиться и к базовым данным, к которым применяются конкретные допущения.
- A33. Для подтверждения допущений руководство может использовать разные виды информации, полученной из внутренних и внешних источников, значимость и надежность которой может быть разной. В одних случаях надежной основой для допущения может стать информация из внешних (например, публикуемые процентные ставки или иная статистическая информация) или внутренних источников (например, информация за предыдущий период или о ранее действовавших условиях, в которых организация осуществляла свою деятельность). В других случаях допущение может носить более субъективный характер, например, когда у организации нет необходимого опыта или отсутствуют внешние источники информации.
- A34. При оценке справедливой стоимости допущения учитывают данные или не противоречат данным, которые использовались бы осведомленными и заинтересованными независимыми сторонами (в отдельных случаях для их обозначения используется термин «участники рынка» или иной эквивалентный термин) для определения справедливой стоимости при обмене тем или иным активом или урегулировании того или иного обязательства. Отдельные допущения также могут различаться в зависимости от характера оцениваемого актива или обязательства, используемого метода оценки (например, метод сопоставимых сделок или рыночный метод) и требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
- A35. В используемых при оценке справедливой стоимости допущениях или исходных параметрах наблюдаются следующие различия с точки зрения источника и оснований:
- допущения и исходные параметры, которые использовались бы участниками рынка для определения цены актива или обязательства, основанные на рыночных данных, которые были получены из источников, являющихся независимыми по отношению к отчитывающейся организации (в отдельных случаях для их обозначения используется термин «наблюдаемые исходные параметры» или иной эквивалентный термин);
  - допущения и исходные параметры, учитывающие собственные суждения руководства о допущениях, которые использовались бы участниками рынка для определения цены актива или обязательства, разработанные на основе наилучшей информации, которую можно было получить в сложившихся обстоятельствах (в отдельных случаях для их обозначения используется термин «ненаблюдаемые исходные параметры» или иной эквивалентный термин).

Однако на практике различия между допущениями и исходными параметрами, описанными в пунктах (а) и (b), не всегда очевидны. Более того, руководству может потребоваться сделать выбор из нескольких отличных друг от друга допущений, используемых разными участниками рынка.

- A36. Степень субъективности, например, при определении того, является ли допущение или исходный параметр наблюдаемым, влияет на степень неопределенности оценки и, следовательно, на оценку аудитором рисков существенного искажения конкретного оценочного значения.

Изменения в методах расчета оценочных значений (см. пункт 8(c)(v))

- A37. При оценке способа расчета руководством оценочных значений аудитор обязан установить, произошло ли (или должно ли было произойти) какое-либо изменение в методах их расчета по сравнению с предыдущим периодом. Если произошли какие-либо изменения в окружении или обстоятельствах, влияющие на деятельность организации или на требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, может потребоваться изменить принятый метод оценки. Если руководство изменило метод расчета того или иного оценочного значения, необходимо, что оно имело возможность подтвердить, что новый метод представляется более обоснованным в новых обстоятельствах или представляет собой ответную реакцию

на такие изменения. Например, если руководство меняет основу расчета оценочного значения и вместо метода оценки на основе текущих рыночных цен использует модель, аудитор должен провести критическую оценку и установить, являются ли допущения руководства о ситуации на рынке обоснованными в сложившихся экономических обстоятельствах.

Неопределенность оценки (см. пункт 8(c)(vi))

А38. Вопросы, которые аудитор может изучить с целью получить понимание, оценило ли руководство влияние неопределенности оценки и, если да, как именно, могут быть, например, следующими:

- рассматривало ли руководство альтернативные допущения или результаты (событий) путем, например, выполнения анализа чувствительности с целью определить влияние изменений в допущениях на то или иное оценочное значение и, если рассматривало, каким образом;
- как руководство рассчитывает оценочное значение в случаях, когда результаты проведенного анализа свидетельствуют о нескольких сценариях исхода событий;
- проводит ли руководство мониторинг фактических результатов оценочных значений, рассчитанных в предыдущем периоде, и приняло ли руководство необходимые меры по результатам проведенного мониторинга.

*Анализ оценочных значений, рассчитанных в предыдущем периоде* (см. пункт 9)

А39. Фактический результат оценочного значения зачастую отличается от оценочного значения, признанного в финансовой отчетности предыдущего периода. По результатам выполнения процедур оценки рисков с целью установить и понять причины таких различий, аудитор может получить:

- информацию о результативности процесса расчета руководством оценок в предыдущем периоде, на основе которой аудитор может судить о вероятной результативности аналогичного процесса в текущем периоде;
- аудиторские доказательства, относящиеся к переоценке оценочных значений предыдущего периода в текущем периоде;
- аудиторские доказательства по таким вопросам, как неопределенность оценки, которые может потребоваться раскрыть в финансовой отчетности.

А40. Анализ оценочных значений предыдущего периода также может помочь аудитору выявить в текущем периоде обстоятельства или условия, повышающие чувствительность оценочных значений к возможной предвзятости руководства или указывающие на ее наличие. Профессиональный скептицизм поможет аудитору выявить такие обстоятельства или условия и определить характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур.

А41. Проведения ретроспективного анализа суждений и допущений руководства, относящихся к существенным оценочным значениям, требует также и МСА 240<sup>12</sup>. Данный анализ выполняется в ответ на риск действий руководства в обход действующей системы контроля и является частью процесса разработки и выполнения аудитором аудиторских процедур по проверке оценочных значений на наличие признаков предвзятости, с которыми может быть связан риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий. На практике анализ аудитором оценочных значений предыдущего периода, проводимый в качестве процедуры оценки рисков в соответствии с настоящим стандартом, может проводиться одновременно с проверкой, предусмотренной МСА 240.

А42. Аудитор может прийти к выводу о необходимости более подробно проанализировать те оценочные значения, которые в ходе аудита за предыдущий период были определены как имеющие высокую неопределенность, или те, в которых произошли значительные изменения по сравнению с предыдущим периодом. С другой стороны, в отношении, например, оценочных значений, формируемых в ходе учета рутинных и повторяющихся операций, аудитор может прийти к выводу, что для целей анализа в качестве процедур оценки рисков будет достаточно выполнить аналитические процедуры.

А43. Оценки справедливой стоимости и прочие оценочные значения, рассчитываемые исходя из условий, существующих на дату определения, могут характеризоваться более значительным количеством различий между величиной справедливой стоимости, признанной в финансовой отчетности предыдущего периода, и результатом или величиной, переоцененной для целей расчета финансовой отчетности текущего периода.

<sup>12</sup> МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 32(b)(ii).

Причиной является то, что цель расчета таких оценочных значений определяется представлением о стоимости на тот или иной конкретный момент, но с изменением условий, в которых организация осуществляет свою деятельность, данная величина может существенно и быстро меняться. Поэтому при проведении анализа аудиторю следует сосредоточить усилия на получении информации, которая будет полезна для выявления и оценки рисков существенного искажения. Например, в некоторых случаях понимание изменений в допущениях того или иного участника рынка, которые повлияли на фактический результат оценки справедливой стоимости в предыдущем периоде, может не обеспечить информации, необходимой для целей аудита. В таком случае изучение аудитором фактических результатов оценки справедливой стоимости в предыдущем периоде может быть в большей степени направлено на изучение результативности процесса расчета руководством оценок в предыдущем периоде, то есть действий руководства, по которым аудитор сможет сформировать суждение о вероятной результативности процесса расчета руководством оценок в текущем периоде.

- A44. Разница между фактическим результатом оценочного значения и величиной, которая была признана в финансовой отчетности предыдущего периода, не обязательно свидетельствует о наличии искажения в финансовой отчетности предыдущего периода. Но она может свидетельствовать об искажении, если, например, разница связана с информацией, которая имела в распоряжении руководства на момент завершения работ по подготовке финансовой отчетности предыдущего периода или которая могла быть обоснованно получена и учтена при подготовке указанной финансовой отчетности. Многие концепции подготовки финансовой отчетности содержат указания, как отличить изменения в оценочных значениях, представляющие собой искажения, от изменений, которые такими не являются, а также рекомендации по порядку их отражения в учете.

#### **Выявление и оценка рисков существенного искажения**

*Неопределенность оценки (см. пункт 10)*

- A45. Степень неопределенности, присущая тому или иному оценочному значению, может быть обусловлена следующими факторами:

- степень зависимости оценочного значения от суждения;
- чувствительность оценочного значения к изменениям в допущениях;
- наличие признанных методов оценки, которые могут снижать неопределенность оценки (хотя субъективный характер допущений, использованных в качестве исходных параметров, все же может привести к неопределенности оценки);
- продолжительность периода прогнозирования и возможность использования данных о событиях предыдущего периода для прогнозирования событий будущего периода;
- возможность получения надежных данных из внешних источников;
- объем, в каком оценочное значение основывается на наблюдаемых или ненаблюдаемых исходных параметрах.

На чувствительность оценочного значения к предвзятости руководства может повлиять степень неопределенности такого оценочного значения.

- A46. При оценке рисков существенного искажения аудитор также может рассмотреть следующие факторы:

- фактическая или ожидаемая величина оценочного значения;
- отраженная величина оценочного значения (то есть точечная оценка руководства) и величина, которая должна была быть отражена, по мнению аудитора;
- привлечение руководством эксперта для расчета оценочного значения;
- результаты анализа оценочных значений предыдущего периода.

*Высокая степень неопределенности оценки и значительные риски (см. пункт 11)*

- A47. Примерами оценочных значений, характеризующихся высокой степенью неопределенности, являются:

- оценочные значения, которые во многом зависят от суждений, например суждений об исходе незавершенных судебных разбирательств или суждений о суммах и сроках будущих денежных потоков, связанных с неопределенными событиями, которые произойдут через много лет;
- оценочные значения, рассчитанные без использования признанных методов расчета;

- оценочные значения, в отношении которых результаты анализа аудитором аналогичных оценочных значений, отраженных в финансовой отчетности предыдущего периода, свидетельствуют о значительной разнице между первоначальным оценочным значением и его фактическим результатом;
- оценки справедливой стоимости, для расчета которых используется модель, разработанная самой организацией, или по которым отсутствуют наблюдаемые исходные параметры.

A48. Кажущееся несущественным оценочное значение может привести к существенному искажению по причине присущей такому оценочному значению неопределенности, то есть величина суммы, признанной или раскрытой в финансовой отчетности в отношении того или иного оценочного значения, может ничего не говорить о его неопределенности.

A49. В некоторых случаях степень неопределенности оценки может быть настолько высокой, что рассчитать обоснованное оценочное значение невозможно. В связи с этим применяемая концепция подготовки финансовой отчетности может запрещать признание соответствующей статьи в финансовой отчетности или ее оценку по справедливой стоимости. В подобных ситуациях значительные риски связаны не только с необходимостью признания или непризнания оценочного значения или оценки его по справедливой стоимости, но и с достаточностью раскрываемой информации. Применяемая концепция подготовки финансовой отчетности может требовать раскрытия информации о таких оценочных значениях и о присущей им высокой степени неопределенности (см. пункты A120–A123).

A50. Если аудитор установит, что оценочное значение создает угрозу возникновения значительного риска, он обязан получить понимание о действующих в организации средствах контроля, в том числе о проводимых контрольных действиях.<sup>13</sup>

A51. В некоторых случаях неопределенность оценочного значения может поставить под сомнение способность организации продолжать осуществлять свою деятельность в соответствии с допущением о ее непрерывности. Требования и указания, касающиеся подобных ситуаций, приводятся в МСА 570 (пересмотренном)<sup>14</sup>.

#### **Ответные меры на оцененные риски существенного искажения (см. пункт 12)**

A52. МСА 330<sup>15</sup> требует от аудитора разрабатывать и проводить аудиторские процедуры, характер, сроки и объем которых помогут снизить оцененные риски существенного искажения, связанные с оценочными значениями, и на уровне финансовой отчетности, и на уровне предпосылок. В пунктах A53–A115 рассматриваются конкретные меры, принимаемые в ответ на риски, только на уровне предпосылок.

#### *Соблюдение требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 12(a))*

A53. Многими концепциями подготовки финансовой отчетности определены конкретные условия признания оценочных значений, методы их расчета и информация, подлежащая обязательному раскрытию. Соблюдение такого рода требований может быть трудной задачей и предусматривать формирование суждений. После выполнения процедур оценки рисков предметом особого внимания аудитора становятся те требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, при соблюдении которых существует риск ошибки или которые могут иметь разные интерпретации.

A54. Факт должного соблюдения руководством требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности устанавливается в том числе и с учетом полученного аудитором понимания деятельности организации и ее окружения. Например, оценка справедливой стоимости отдельных статей, таких как нематериальные активы, приобретенные по результатам объединения бизнеса, может включать изучение отдельных аспектов, на которые оказывают влияние специфика организации и ее операционная деятельность.

A55. В некоторых случаях для подтверждения факта должного соблюдения руководством требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности может потребоваться выполнение дополнительных аудиторских процедур, таких как проверка аудитором текущего физического состояния актива.

A56. Соблюдение требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности требует от руководства учитывать изменения условий или обстоятельств, влияющие на организацию. Например,

<sup>13</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункт 29.

<sup>14</sup> МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности».

<sup>15</sup> МСА 330, пункты 5–6.

появление активного рынка для конкретного вида активов или обязательств может привести к нецелесообразности дальнейшего применения метода дисконтированных денежных потоков для оценки их справедливой стоимости.

*Непротиворечивость методов и основания для их изменения* (см. пункт 12(b))

- A57. Изучение аудитором изменения в том или ином оценочном значении или методе его расчета в сравнении с предыдущим периодом имеет важное значение, поскольку изменение, которое не основано на изменившихся обстоятельствах или новой информации, считается субъективным. Субъективные изменения в оценочных значениях со временем приводят к противоречивости финансовой отчетности и могут стать причиной искажения или признаком возможной предвзятости руководства.
- A58. Во многих случаях руководство может обосновать причины изменений в оценочных значениях или способах их расчета в сравнении с предыдущим периодом изменением обстоятельств. Обоснованность причин изменений и достаточность документов, подтверждающих мнение руководства об изменении обстоятельств, которые и обусловили изменение оценочного значения или способ его расчета, оцениваются на основе суждения.

*Ответные меры на оцененные риски существенного искажения* (см. пункт 13)

- A59. Аудитор принимает решение о выборе предусмотренных пунктом 13 действий в ответ на риски существенного искажения (как в отдельности, так и в совокупности) с учетом следующих факторов:
- характер оценочного значения, в том числе относится ли оно к рутинным или нетипичным операциям;
  - возможность получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств по результатам выполнения процедуры (процедур);
  - оцененный риск существенного искажения, в том числе является ли такой оцененный риск значительным.
- A60. Например, при оценке достаточности суммы резерва по сомнительным долгам эффективной аудиторской процедурой, наряду с другими процедурами, может стать проверка взысканных впоследствии денежных средств. В тех случаях, когда степень неопределенности оценочного значения является высокой, например, когда оценочное значение было рассчитано с использованием собственной модели организации и ненаблюдаемых исходных параметров, для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств может потребоваться принять сразу несколько мер в ответ на оцененные риски (см. пункт 13).
- A61. Дополнительно обстоятельства, в которых уместной может быть каждая мера, разъясняются в пунктах A62–A95.

*События, произошедшие до даты аудиторского заключения* (см. пункт 13(a))

- A62. Определение того, обеспечивают ли события, произошедшие до даты аудиторского заключения, аудиторские доказательства в отношении оценочных значений, может стать эффективной ответной мерой, если ожидается, что такие события:
- произойдут;
  - обеспечат аудиторские доказательства, которые подтвердят либо опровергнут оценочное значение.
- A63. События, произошедшие до даты аудиторского заключения, в некоторых случаях могут обеспечивать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оценочного значения. Например, продажа всех запасов устаревшей продукции сразу вскоре после окончания периода может обеспечить аудиторские доказательства в отношении оценки чистой стоимости возможной продажи таких запасов. В таких случаях, если получены достаточные надлежащие доказательства в отношении соответствующих событий, необходимость в проведении дополнительных аудиторских процедур может не возникнуть.
- A64. В других случаях события, произошедшие до даты аудиторского заключения, могут не обеспечивать аудиторские доказательства в отношении оценочных значений. Например, условия или события, к которым относятся отдельные оценочные значения, развиваются в течение длительного периода времени. Кроме того, если учесть цель оценки справедливой стоимости, информация, которая будет получена после окончания периода, может не отражать события или обстоятельства, существовавшие на дату подготовки бухгалтерского баланса и, следовательно, может не подходить для использования при оценке справедливой

стоимости. Другие меры в ответ на риски существенного искажения, которые аудитор может принять, перечислены в пункте 13.

- A65. В некоторых случаях события, опровергающие оценочное значение, могут указывать на неэффективность процесса расчета руководством оценочных значений или на наличие предвзятости руководства при их расчете.
- A66. Даже если аудитор примет решение не применять данный подход к конкретным оценочным значениям, он, тем не менее, обязан соблюдать требования МСА 560<sup>16</sup>. Аудитор обязан выполнить аудиторские процедуры с целью получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что все события, произошедшие в период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского заключения и требующие корректировки финансовой отчетности или раскрытия информации в ней, выявлены<sup>17</sup> и должным образом отражены в финансовой отчетности<sup>18</sup>. Поскольку многие оценочные значения, кроме оценок справедливой стоимости, обычно зависят от результата (исхода) будущих условий, операций или событий, соблюдение аудитором требований МСА 560 приобретает особое значение.

#### Особенности малых организаций

- A67. Если между датой бухгалтерского баланса и датой аудиторского заключения проходит более длительный промежуток времени, анализ событий этого периода может стать эффективным средством проверки оценочных значений, за исключением оценочных значений справедливой стоимости. Такая ситуация наиболее характерна для малых организаций, руководителями которых являются их собственники, особенно если в них отсутствуют официальные процедуры контроля за расчетом оценочных значений.

#### Проверка порядка расчета руководством оценочных значений (см. пункт 13(b))

- A68. Если оценочное значение представляет собой оценку справедливой стоимости, которая рассчитана при помощи модели, использующей наблюдаемые и ненаблюдаемые исходные параметры, эффективным средством может стать тестирование процесса расчета руководством оценочных значений и данных, на основе которых такие оценочные значения получены. Тестирование также может быть уместно, например, в следующих случаях:

- оценочное значение получено путем стандартной обработки данных в системе бухгалтерского учета организации.
- проведенный аудитором анализ аналогичных оценочных значений в финансовой отчетности предыдущего периода дает основания полагать, что процесс расчета таких значений, применяемый руководством в текущем периоде, скорее всего, является эффективным;
- оценочное значение рассчитано с использованием большой генеральной совокупности сходных статей, каждая из которых в отдельности не является значительной.

- A69. Тестирование процесса расчета руководством оценочного значения может, например, включать:

- тестирование точности, полноты и значимости данных, на основе которых рассчитаны оценочные значения, и правильности оценочных значений, рассчитанных с использованием таких данных и допущений руководства;
- изучение источника, значимости и достоверности внешних данных или информации, включая данные или информацию, полученные от внешних экспертов, которых руководство привлекло для оказания содействия в расчете оценочных значений;
- пересчет оценочного значения и изучение информации о нем с целью удостовериться в его внутренней непротиворечивости;
- изучение процессов проверки и утверждения оценок руководством.

#### Особенности малых организаций

- A70. В отличие от более крупных организаций, в малых организациях процесс расчета оценочных значений является менее структурированным. В малых организациях, в деятельности которых их руководство принимает активное участие, могут отсутствовать подробные описания процедур бухгалтерского учета и сложных бухгалтерских записей или письменные политики. Но даже если процесс и не закреплён на

<sup>16</sup> МСА 560 «События после отчетной даты».

<sup>17</sup> МСА 560, пункт 6.

<sup>18</sup> МСА 560, пункт 8.



официальном уровне, это не означает, что руководство организации не в состоянии предоставить аудитору базовые данные для проверки оценочного значения.

#### Анализ метода оценки (см. пункт 13(b)(i))

- A71. Если применимая концепция подготовки финансовой отчетности не предписывает какого-то конкретного метода расчета оценочных значений, оценка уместности и обоснованности использованного метода, в том числе любой использованной модели, в сложившихся обстоятельствах является предметом профессионального суждения.
- A72. В число вопросов, которые аудитор может рассмотреть в рамках такой оценки, входят, например, следующие:
- является ли обоснованным выбор руководством метода оценки;
  - выбирая данный метод, изучило ли руководство в достаточной мере и в полном ли объеме соблюдало критерии (при их наличии), предусмотренные применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
  - является ли выбранный метод уместным и обоснованным с точки зрения характера оцениваемого актива или обязательства, а также требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, относящихся к оценочным значениям;
  - является ли выбранный метод уместным и обоснованным с точки зрения вида деятельности, отрасли и окружения организации.
- A73. В некоторых случаях руководство может прийти к выводу о том, что результатом использования разных методов могут стать существенно различающиеся оценки. В таких случаях помочь аудитору оценить уместность и обоснованность выбранного метода может изучение того, как организация исследовала причины подобных различий.

#### Оценка использования моделей

- A74. В некоторых случаях, особенно при расчете оценок справедливой стоимости, руководство может использовать модель. Уместность и обоснованность использованной модели в сложившихся обстоятельствах может зависеть от ряда факторов, таких как специфика деятельности организации и ее окружение, а также от отрасли, в которой она работает, и особенностей оцениваемого актива или обязательства.
- A75. Степень значимости перечисленных ниже факторов зависит от обстоятельств, в том числе от того, применяет организация модель, которая используется в конкретном секторе или отрасли, или же модель собственной разработки. В отдельных случаях для разработки и тестирования модели организация может привлечь эксперта.
- A76. В зависимости от обстоятельств в процессе тестирования модели аудитор также может рассмотреть ряд вопросов:
- проводится ли проверка модели до начала ее использования, выполняются ли периодические проверки, чтобы убедиться в том, что модель по-прежнему соответствует своему назначению. Процесс проверки модели организацией для подтверждения обоснованности ее применения может включать в себя:
    - теоретической обоснованности и математической целостности модели, в том числе обоснованности параметров модели;
    - полноты исходных параметров модели и их соответствия рыночной практике;
    - результата применения модели в сравнении с результатами фактических операций;
  - существуют ли надлежащие правила и процедуры контроля изменений;
  - проводятся ли периодическое обследование, настройка и тестирование модели на предмет ее пригодности, особенно если используемые исходные параметры являются субъективными;
  - корректируются ли результаты использования модели, в том числе при оценке справедливой стоимости отражают ли такие корректировки допущения, которые в аналогичных обстоятельствах использовали бы участники рынка;

- имеется ли достаточная документация по модели, в том числе описание областей ее применения и ограничений, ее ключевых параметров, необходимых исходных параметров и результатов всех выполненных проверок пригодности.

Допущения, использованные руководством (см. пункт 13(b)(ii))

- A77. Аудитор оценивает использованные руководством допущения только на основе информации, которая имеется в распоряжении аудитора на момент проведения аудита. Аудиторские процедуры в отношении допущений руководства выполняются для целей аудита финансовой отчетности организации, но не для целей выражения мнения об этих допущениях.
- A78. Вопросы, которые аудитор может изучить при оценке обоснованности использованных руководством допущений, включают, например, следующие:
- обоснованность отдельных допущений;
  - взаимосвязанность и внутренняя непротиворечивость допущений;
  - обоснованность допущений при их совместном рассмотрении или при рассмотрении в сочетании с другими допущениями применительно к конкретному оценочному значению или другим оценочным значениям;
  - для оценок справедливой стоимости – должным ли образом допущения руководства отражают наблюдаемые допущения участников рынка.
- A79. Допущения, на которых основываются оценочные значения, могут отражать ожидания руководства относительно результатов достижения конкретных целей и реализации конкретных стратегий. В таких случаях аудитор может выполнить аудиторские процедуры с целью оценить обоснованность таких допущений и понять, например, согласуются ли допущения с такими факторами, как:
- общеэкономическая ситуация и экономические обстоятельства деятельности организации;
  - планы организации;
  - допущения, сформированные в предыдущих периодах (если применимо);
  - практический опыт или условия, в которых организация работала в предыдущих периодах, в той мере, в какой подобная историческая информация может считаться репрезентативной в отношении условий или событий будущих периодов;
  - другие допущения, использованные руководством и относящиеся к финансовой отчетности.
- A80. Обоснованность использованных допущений может зависеть от намерений руководства и его способности реализовать конкретный план действий. Во многих случаях руководство документально оформляет планы и намерения, связанные с теми или иными конкретными активами или обязательствами (такого рода требования могут быть предусмотрены концепцией подготовки финансовой отчетности). Хотя объем аудиторских доказательств, которые необходимо получить в отношении намерения и способности руководства реализовать конкретный план действий, является предметом профессионального суждения, аудитор, тем не менее, может выполнить следующие процедуры:
- изучение процесса и результатов реализации руководством заявленных намерений в прошлых периодах;
  - анализ планов, закрепленных в письменном виде, и иной документации, включая, если применимо, официально утвержденные бюджеты, разрешительную документацию или протоколы заседаний;
  - направление руководству запроса о разъяснении причин, по которым был выбран конкретный план действий;
  - анализ событий, произошедших в период после даты финансовой отчетности и до даты аудиторского заключения;
  - оценка способности организации реализовать конкретный план действий в тех экономических обстоятельствах, в которых она работает, включая влияние ее действующих обязательств.

Вместе с тем некоторые концепции подготовки финансовой отчетности могут запрещать учитывать намерения или планы руководства при расчете того или иного оценочного значения. Часто такая ситуация возникает в связи с оценками справедливой стоимости, поскольку цель их расчета предусматривает учет допущений, которые используют участники рынка.

A81. В дополнение к упомянутым выше запросам в процессе оценки обоснованности использованных руководством допущений, на основе которых рассчитывались оценки справедливой стоимости, аудитор может, при необходимости, изучить следующие аспекты:

- если применимо, учитывало ли руководство при формировании допущений исходные параметры конкретного рынка и, если да, каким образом;
- не противоречат ли допущения наблюдаемым рыночным условиям и характеристикам актива или обязательства, оцениваемого по справедливой стоимости;
- можно ли считать источники допущений, используемых участниками рынка, обоснованными и надежными и как руководство отбирало допущения для последующего использования в условиях, когда таких допущений несколько;
- если применимо, изучало ли руководство допущения или информацию о сопоставимых сделках, активах или обязательствах и, если да, каким образом.

A82. Оценки справедливой стоимости могут рассчитываться с использованием как наблюдаемых, так и ненаблюдаемых исходных параметров. Если оценки справедливой стоимости рассчитаны с использованием ненаблюдаемых исходных параметров, аудитор может изучить, например, как руководство подтверждает следующее:

- как осуществлялось определение характеристик участников рынка, значимых для расчета оценочных значений;
- каковы изменения, которые руководство внесло в свои допущения с целью выразить собственное мнение о допущениях, которые используют участники рынка;
- учло ли руководство наилучшую информацию, которая имела в его распоряжении в сложившихся обстоятельствах;
- если применимо, каким образом сопоставимые сделки, активы и обязательства учтены в допущениях руководства.

В случае использования ненаблюдаемых исходных параметров повышается вероятность того, что для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств оценку допущений потребуется объединить с принятием других мер в ответ на оцененные риски (описываются в пункте 13). В таких случаях аудитору может потребоваться выполнить иные аудиторские процедуры, например проверить документы, подтверждающие изучение и утверждение оценочного значения руководством соответствующего уровня и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление.

A83. При оценке обоснованности допущений, на основе которых было рассчитано оценочное значение, аудитор может выявить одно или несколько значительных допущений, что может указывать на высокую степень неопределенности оценки и, следовательно, на наличие значительного риска. Дополнительные меры в ответ на значительные риски перечислены в пунктах A102–A115.

Тестирование операционной эффективности средств контроля (см. пункт 13(с))

A84. Тестирование операционной эффективности средств контроля за расчетом руководством оценочных значений может стать эффективной ответной мерой, если проработка, реализация и поддержка используемого руководством процесса проведены и осуществляются на должном уровне, например:

- существуют средства контроля за изучением и утверждением оценочных значений руководством соответствующего уровня и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- оценочное значение получено путем стандартной обработки данных в системе бухгалтерского учета организации.

A85. Тестирование операционной эффективности средств контроля требуется, когда:

- (a) аудиторская оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок отражает ожидание эффективного функционирования средств контроля за процессом или
- (b) процедуры проверки по существу сами по себе не обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства на уровне предпосылок<sup>19</sup>.

<sup>19</sup> МСА 330, пункт 8.

## Особенности малых организаций

A86. В малых организациях могут существовать средства контроля за процессом расчета того или иного оценочного значения, однако формальный порядок их применения различается. Кроме того, в малых организациях может быть принято решение об упразднении отдельных видов контроля в связи с активным участием руководства в процессе подготовки финансовой отчетности. В совсем небольших организациях аудитор может установить крайне малое количество средств контроля. По этой причине аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски, скорее всего, будут носить характер процедур проверки по существу, а аудитор примет одну или несколько других ответных мер, перечисленных в пункте 13.

### Расчет точечной оценки или диапазона оценок (см. пункт 13(d))

A87. Расчет точечной оценки или диапазона оценок для проверки точечной оценки руководства может стать эффективным ответом на риски в случаях, когда:

- оценочное значение рассчитано путем, отличным от стандартной обработки данных в системе бухгалтерского учета организации;
- проведенный аудитором анализ аналогичных оценочных значений в финансовой отчетности предыдущего периода дает основания полагать, что процесс расчета таких значений, применяемый руководством в текущем периоде, скорее всего, не является эффективным;
- средства контроля организации за процессом расчета руководством оценочных значений проработаны недостаточно или применяются неэффективно;
- события или операции, произошедшие или проведенные между датой окончания периода и датой аудиторского заключения, опровергают точечную оценку руководства;
- у аудитора есть возможность задействовать альтернативные источники, данные из которых можно использовать для расчета точечной оценки или диапазона оценок.

A88. Даже когда применяемые организацией средства контроля хорошо проработаны и эффективно используются, расчет точечной оценки или диапазона оценок может стать эффективной мерой в ответ на оцененные риски. В иных ситуациях аудитор может рассмотреть применение данного подхода, чтобы установить необходимость в выполнении дальнейших процедур и, если такая необходимость будет установлена, определить их характер и объем.

A89. Подход, использованный аудитором для расчета точечной оценки либо диапазона оценок, может различаться в зависимости от того, какой вариант аудитор сочтет наиболее целесообразным в сложившихся обстоятельствах. Например, вначале аудитор может рассчитать предварительную точечную оценку, а затем оценить ее чувствительность к изменениям в допущениях с целью уточнить диапазон для проверки точечной оценки руководства. Либо же аудитор может начать с расчета диапазона оценок, чтобы определить точечную оценку, если это возможно.

A90. В отличие от расчета диапазона оценок, способность аудитора рассчитать точечную оценку зависит от нескольких факторов, в число которых входят использованная модель, характер и объем данных, имеющихся в распоряжении аудитора, и неопределенность, связанная с оценочным значением. Кроме того, решение о расчете точечной оценки или диапазона оценок может зависеть от требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, которые могут предписывать конкретную точечную оценку для использования после изучения альтернативных результатов и допущений или конкретный метод оценки (например, использование дисконтированной ожидаемой величины, взвешенной с учетом вероятности).

A91. Рассчитать точечную оценку или диапазон оценок аудитор может несколькими способами, например:

- с использованием модели, например модели, которая широко используется в конкретном секторе или конкретной отрасли, или модели, разработанной самой организацией или самим аудитором;
- при помощи дальнейшей доработки проведенного руководством анализа альтернативных допущений или результатов, например, за счет применения другого набора допущений;
- посредством найма или привлечения к разработке или использованию модели либо к формулированию соответствующих допущений эксперта;
- с использованием других сопоставимых условий, операций или событий или, если необходимо, рынков сопоставимых активов или обязательств.

Получение понимания об использованных руководством допущениях или методах (см. пункт 13(d)(i))

A92. Если аудитор рассчитывает точечную оценку или диапазон оценок с использованием допущений или метода, которые отличаются от использованных руководством, он, в соответствии с требованиями пункта 13(d)(i), обязан получить достаточное понимание о допущениях или методе, использованных руководством для расчета оценочного значения. Это позволит аудитору получить информацию, которая может ему потребоваться для расчета соответствующей точечной оценки или диапазона оценок. Кроме того, она поможет аудитору понять и оценить все значительные отличия от точечной оценки руководства. Причиной отличия может быть использование аудитором отличных от использованных руководством, но в равной степени пригодных допущений. Это может свидетельствовать о высокой чувствительности оценочного значения к конкретным допущениям и, следовательно, о высокой степени неопределенности оценки, что указывает на возможное наличие значительного риска, связанного с таким оценочным значением. Еще одной причиной отличия может стать допущенная руководством фактическая ошибка. В зависимости от обстоятельств, при подготовке выводов аудитор может принять решение о том, что ему следует обсудить с руководством основания использованных допущений и их пригодность, а также отличие в подходе к расчету оценочного значения (если такое имеется).

Сужение диапазона оценок (см. пункт 13(d)(ii))

A93. Если аудитор придет к выводу о том, что для подтверждения обоснованности точечной оценки руководства (аудиторской оценки диапазона) целесообразно использовать диапазон оценок, такой диапазон оценок, в соответствии с пунктом 13(d)(ii), должен включать все обоснованные, а не все возможные результаты. Для того чтобы быть пригодным для целей аудита, диапазон оценок не должен включать все возможные результаты, поскольку в этом случае он будет слишком широким. Аудиторская оценка диапазона будет полезной и эффективной, если диапазон будет достаточно узким, чтобы дать аудитору возможность сделать заключение о том, искажено ли оценочное значение.

A94. Обычно диапазон оценок, суженный до равного порогу существенности для выполнения аудиторских процедур или до меньшего значения, является достаточным для целей оценки обоснованности точечной оценки руководства. Однако сужение диапазона оценок до значения, которое было бы ниже порога существенности для выполнения аудиторских процедур, может оказаться невозможным, в особенности в некоторых отраслях. Это не обязательно исключает возможность признания оценочного значения, но может указывать на то, что неопределенность, присущая оценочному значению, такова, что есть вероятность наличия значительного риска. Дополнительные меры в ответ на значительные риски перечислены в пунктах A102–A115.

A95. Сужение диапазона оценок до уровня, на котором все результаты диапазона считаются обоснованными, возможно за счет:

- (a) исключения из диапазона оценок результатов, находящихся в его крайних точках, которые, по мнению аудитора, являются маловероятными;
- (b) продолжения сужения диапазона оценок на основе имеющихся аудиторских доказательств до уровня, на котором, по мнению аудитора, все результаты диапазона можно считать обоснованными. В отдельных редких случаях аудитор может сужать диапазон оценок до тех пор, пока аудиторские доказательства не будут свидетельствовать о получении точечной оценки.

*Анализ необходимости в привлечении лиц, обладающих специальными знаниями или навыками* (см. пункт 14)

A96. Планируя аудит, аудитор обязан определить характер, сроки привлечения и объем ресурсов, необходимых для выполнения аудиторского задания<sup>20</sup>. При необходимости к процессу планирования можно привлечь лиц, обладающих специальными знаниями и навыками. Кроме того, в соответствии с МСА 220<sup>21</sup>, руководитель задания обязан удостовериться в том, что аудиторская группа и все внешние эксперты аудитора, которые не входят в состав аудиторской группы, в совокупности обладают квалификацией и навыками, необходимыми для выполнения аудиторского задания. В ходе аудита оценочных значений аудитор может, руководствуясь своим практическим опытом и обстоятельствами задания, установить необходимость в привлечении к анализу одного или нескольких аспектов оценочных значений лица (лиц), обладающего (обладающих) специальными знаниями или навыками.

<sup>20</sup> МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», пункт 8(e).

<sup>21</sup> МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 14.

A97. На решение аудитора о привлечении лица (лиц), обладающего (обладающих) специальными знаниями или навыками, могут повлиять такие факторы, как:

- характер базового актива, обязательства или компонента собственного капитала в конкретной области деятельности или отрасли (например, месторождения полезных ископаемых, сельскохозяйственные активы, сложные финансовые инструменты);
- высокая степень неопределенности оценки;
- проведение сложных расчетов или использование моделей, например, при оценке справедливой стоимости в отсутствие наблюдаемого рынка;
- сложные требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, распространяющиеся на расчет оценочных значений, включая наличие областей, в которых существуют разные интерпретации или практика применения которых противоречива или только развивается;
- процедуры, которые аудитор намерен выполнить в ответ на оцененные риски.

A98. Для большинства оценочных значений, даже тех, которым присуща неопределенность, вероятность того, что возникнет необходимость привлечь лицо, обладающее специальными знаниями или навыками, крайне мала. Например, маловероятно, что аудитору потребуются услуги такого лица для оценки резерва по сомнительным долгам.

A99. Вместе с тем аудитор может не обладать специальными знаниями или навыками, необходимыми при изучении вопросов, которые выходят за рамки бухгалтерского учета или аудита, и ему может понадобиться помощь эксперта. Требования и указания, которых необходимо придерживаться при определении необходимости в найме или привлечении эксперта аудитора, а также обязанности аудитора при использовании услуг привлеченных экспертов приводятся в МСА 620<sup>22</sup>.

A100. Кроме того, в отдельных случаях аудитор может прийти к выводу о необходимости нанять или привлечь лицо, обладающее специальными знаниями или навыками в конкретных областях бухгалтерского учета или аудита. Лица, обладающие такими знаниями и навыками, могут быть штатными работниками аудиторской организации или приглашаться из организации, которая является сторонней по отношению к аудиторской организации. В случаях, когда такие лица выполняют аудиторские процедуры в рамках задания, они входят в состав аудиторской группы, в связи с чем на них распространяются требования МСА 220.

A101. Опираясь на опыт своей работы с экспертом или иными лицами, обладающими специальными знаниями и навыками, аудитор может прийти к выводу о том, что ему следует обсудить с такими лицами требования применимой концепции финансовой отчетности, чтобы удостовериться, что их работа будет соответствовать целям аудита.

#### **Дальнейшие процедуры проверки по существу в ответ на значительные риски (см. пункт 15)**

A102. При аудите оценочных значений, с которыми связаны значительные риски, дополнительные процедуры проверки по существу направлены на анализ следующих факторов:

- (a) как руководство оценило влияние неопределенности на оценочное значение и ее возможное влияние на правомерность признания оценочного значения в финансовой отчетности;
- (b) достаточность раскрытия информации, связанной с оценочными значениями.

#### *Неопределенность оценки*

Анализ руководством неопределенности оценки (см. пункт 15(a))

A103. В зависимости от обстоятельств, руководство может оценить альтернативные допущения или результаты оценочных значений с использованием разных методов. Одним из методов, которыми может воспользоваться руководство, является анализ чувствительности. Данный метод может предусматривать определение того, как денежная величина оценочного значения меняется при использовании разных допущений. В силу того, что разные участники рынка применяют разные допущения, изменения возможны даже для оценочных значений, определяемых по справедливой стоимости. По результатам анализа чувствительности возможна подготовка ряда сценариев результатов – «пессимистических» и «оптимистических», иногда именуемых «диапазон результатов, рассчитанный руководством».

<sup>22</sup> МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора».

- A104. Результат анализа чувствительности может показать, что оценочное значение не является чувствительным к изменениям конкретных допущений. Но он также может показать чувствительность оценочного значения к изменению одного или нескольких допущений, на что в дальнейшем аудитор должен обратить особое внимание.
- A105. Это не означает, что какой-то один метод снижения неопределенности оценки (например, анализ чувствительности) является более предпочтительным по сравнению с каким-либо другим или что проводимый руководством анализ альтернативных допущений или результатов должен быть развернутым и подкрепляться большим объемом документации. Здесь, скорее, имеется в виду определение факта, оценило ли руководство возможное влияние неопределенности на важное оценочное значение, а не конкретный способ такой оценки. Следовательно, в тех случаях, когда руководство не изучило альтернативные допущения или результаты, аудитору может потребоваться обсудить с руководством, как оно оценило влияние неопределенности на оценочное значение, и запросить у него подтверждающие документы.

#### Особенности малых организаций

- A106. Малые организации для анализа неопределенности оценки могут использовать простые инструменты. Помимо анализа имеющейся документации, аудитор может получить другие аудиторские доказательства изучения руководством альтернативных допущений или результатов, для чего может направить руководству соответствующий запрос. Кроме того, у руководства может отсутствовать опыт, необходимый для изучения альтернативных результатов или применения иного способа снижения неопределенности оценочных значений. В таких случаях аудитор может разъяснить руководству процесс изучения альтернативных допущений или результатов, методы, которыми оно может воспользоваться, а также порядок документального оформления такого процесса. При этом необходимо помнить, что сказанное выше никак не меняет обязанности руководства по подготовке финансовой отчетности.

#### Значительные допущения (см. пункт 15(b))

- A107. Допущение, использованное для расчета оценочного значения, может быть признано значительным, если умеренное изменение такого допущения способно серьезно повлиять на расчет оценочного значения.
- A108. Подтверждать значительные допущения, сделанные руководством на основании имеющегося у него опыта, могут результаты постоянно проводимого руководством стратегического анализа и управления рисками. Даже если процессы стратегического анализа и управления рисками не утверждены на официальном уровне, что зачастую наблюдается в малых организациях, аудитор может оценить допущения, направив руководству запросы и обсудив с ним интересующие его вопросы, а также выполнить другие аудиторские процедуры, направленные на получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств.
- A109. Вопросы, которые аудитор должен рассмотреть в процессе оценки сделанных руководством допущений, перечислены в пунктах A77–A83.

#### Намерения и компетентность руководства (см. пункт 15(c))

- A110. Вопросы, касающиеся допущений, намерений и компетентности руководства, которые аудитор должен рассмотреть, перечислены в пунктах A13 и A80.

#### Расчет диапазона оценок (см. пункт 16)

- A111. В процессе подготовки финансовой отчетности руководство может считать, что в достаточной мере снизило влияние неопределенности на оценочные значения, с которыми связаны значительные риски. Однако в некоторых обстоятельствах аудитор может сделать вывод о недостаточности принятых руководством мер. Такими обстоятельствами, по мнению аудитора, могут быть:

- отсутствие возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства по результатам оценки мер, принятых руководством для снижения влияния неопределенности оценки;
- необходимость дальнейшего изучения степени неопределенности, присущей тому или иному оценочному значению, например, если аудитору известно о широком диапазоне результатов для сходных оценочных значений в сходных обстоятельствах;
- крайне низкая вероятность получения других аудиторских доказательств, например, по результатам изучения событий, которые произошли до даты аудиторского заключения;
- признаки возможной предвзятости руководства при расчете оценочных значений.

A112. Вопросы, которые аудитор должен рассмотреть при определении диапазона оценок для указанной цели, рассматриваются в пунктах A87–A95.

#### *Критерии признания и оценки*

Признание оценочных значений в финансовой отчетности (см. пункт 17(a))

A113. В случаях, когда то или иное оценочное значение признано руководством в финансовой отчетности, аудитор обязан удостовериться в том, что способ расчета такого оценочного значения в достаточной степени надежен и удовлетворяет критериям признания, предусмотренным применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

A114. В отношении оценочных значений, которые не были признаны, аудитор обязан убедиться в фактическом выполнении критериев признания, предусмотренных применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Даже если оценочное значение не было признано, а аудитор пришел к выводу, что решение о непризнании является обоснованным, необходимость в раскрытии информации о соответствующих обстоятельствах в примечаниях к финансовой отчетности может возникнуть. Когда это применимо, аудитор также может счесть, что оценочные значения характеризуются высокой степенью неопределенности и являются ключевым вопросом аудита, который должен быть отражен в аудиторском заключении в соответствии с МСА 701<sup>23</sup>, или счесть необходимым включить раздел «Важные обстоятельства» в аудиторское заключение (см. МСА 706 (пересмотренный)<sup>24</sup>). Если вопрос определен как тот, что может являться ключевым вопросом аудита, МСА 706 (пересмотренный)<sup>25</sup> запрещает аудитору включать его в раздел «Важные обстоятельства» аудиторского заключения.

Основа расчета оценочных значений (см. пункт 17(b))

A115. В отношении оценок справедливой стоимости некоторые концепции подготовки финансовой отчетности подразумевают, что обязательным условием для требования или разрешения проводить оценку справедливой стоимости и раскрывать соответствующую информацию является надежное определение справедливой стоимости. В некоторых случаях от данного положения можно отступить, например, при отсутствии подходящего метода или основы расчета оценочных значений. В таких случаях аудитор обязан удостовериться, правомерно ли то, что руководство отступило от положения, предусмотренного применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, которое касается использования справедливой стоимости.

**Определение обоснованности оценочных значений и выявление искажений** (см. пункт 18)

A116. Основываясь на полученных аудиторских доказательствах, аудитор может прийти к выводу о существовании различия между оценочным значением и точечной оценкой руководства. Если аудиторские доказательства подтверждают точечную оценку, разница между точечной оценкой аудитора и точечной оценкой руководства представляет собой искажение. Если аудитор пришел к выводу, что аудиторская оценка диапазона обеспечивает достаточные надлежащие аудиторские доказательства, такие доказательства не будут подтверждать точечную оценку руководства, находящуюся за пределами аудиторской оценки диапазона. В таких случаях величина искажения будет не меньше разницы между точечной оценкой руководства и ближайшей точкой в аудиторской оценке диапазона.

A117. Если руководство изменило по сравнению с предыдущим периодом оценочное значение или метод его расчета, исходя из собственного мнения об изменении обстоятельств, аудитор, основываясь на аудиторских доказательствах, может сделать вывод о том, что оценочное значение искажено в результате субъективного изменения, внесенного руководством, или рассматривать это в качестве признака возможной предвзятости руководства (см. пункты A124–A125).

A118. В МСА 450<sup>26</sup> приводятся указания, как различать искажения для целей оценки аудитором влияния неисправленных искажений на финансовую отчетность. Искажение оценочных значений как в силу недобросовестных действий, так и ошибки может возникнуть в результате:

- несомненных (фактических) искажений;

<sup>23</sup> МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

<sup>24</sup> МСА 706 (пересмотренный) «Разделы “Важные обстоятельства” и “Прочие сведения” в аудиторском заключении».

<sup>25</sup> МСА 706 (пересмотренный), пункт 8(b).

<sup>26</sup> МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита».



- расхождений, вызванных суждениями руководства касательно оценочных значений, которые аудитор считает необоснованными, либо выбора или применения принципов учетной политики, которые аудитор считает неуместными (искажения, связанные с суждениями);
- наилучшей оценки аудитором искажений в генеральных совокупностях, включая экстраполяцию искажений, выявленных в аудиторских выборках, на все генеральные совокупности, из которых такие выборки формировались (экстраполированные искажения).

В некоторых случаях искажение, связанное с оценочным значением, может возникнуть в результате совокупного влияния описанных обстоятельств, что делает выявление каждого такого искажения затруднительным или даже невозможным.

A119. Анализ обоснованности оценочных значений и связанной с ними информации, отраженной в примечаниях к финансовой отчетности как в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, так и в добровольном порядке, охватывает в целом те же аспекты, которые рассматриваются в процессе аудита оценочных значений, признанных в финансовой отчетности.

### **Раскрытие информации, связанной с оценочными значениями**

*Раскрытие информации в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 19)*

A120. Представление финансовой отчетности в соответствии с требованиями применимой концепции ее подготовки подразумевает раскрытие достаточного объема информации по существенным вопросам. Применимая концепция подготовки финансовой отчетности может допускать или предписывать раскрытие информации, связанной с оценочными значениями, при этом некоторые организации могут по собственной инициативе раскрывать дополнительную информацию в примечаниях к финансовой отчетности. Раскрываться может следующая информация:

- информация об использованных допущениях;
- информация об использованном методе оценки, в том числе о любой применимой модели;
- обоснование выбора метода оценки;
- влияние любых изменений на метод оценки по сравнению с предыдущим периодом;
- источники и последствия неопределенности оценки.

Такая информация важна для понимания пользователями финансовой отчетности признанных или раскрытых в ней оценочных значений, для чего необходимо получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что раскрытая информация соответствует требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

A121. В некоторых случаях применимая концепция подготовки финансовой отчетности может требовать раскрытия конкретной информации в отношении неопределенности оценок. Так, например, некоторые концепции подготовки финансовой отчетности предписывают:

- раскрытие информации о ключевых допущениях и других источниках неопределенности оценок, с которыми связан значительный риск необходимости в существенной корректировке балансовой стоимости активов и обязательств; разделы, в которых должна раскрываться такая информация, могут называться «Основные источники неопределенности оценки» или «Важнейшие оценочные значения»;
- раскрытие информации о диапазоне возможных результатов и допущениях, использованных при его определении;
- раскрытие информации о важности оценок справедливой стоимости для финансового положения и результатов деятельности организации;
- раскрытие информации о качественных факторах, таких как подверженность рискам и причины их возникновения, цели организации, политика и процедуры управления рисками и методы оценки рисков, а также информации о любых изменениях указанных факторов по сравнению с предыдущим периодом;
- раскрытие информации о количественных факторах, таких как степень подверженности организации риску, с использованием информации, полученной ключевым руководящим персоналом из внутренних источников, в том числе информации о кредитном риске, риске ликвидности и рыночном риске.

*Раскрытие информации о неопределенности оценочных значений, с которыми связаны значительные риски (см. пункт 20)*

- A122. Что касается оценочных значений, с которыми связан значительный риск, то, даже если информация раскрывается в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, аудитор в сложившихся обстоятельствах, с учетом выявленных фактов, может прийти к выводу о недостаточном объеме раскрытия информации о неопределенности оценки. Важность оценки аудитором достаточности объема раскрытой информации о неопределенности оценки возрастает по мере увеличения диапазона возможных результатов оценочных значений относительно показателя существенности (см. разъяснения в пункте A94).
- A123. В некоторых случаях аудитор может счесть целесообразным обратиться к руководству с просьбой описать в примечаниях к финансовой отчетности обстоятельства, которые привели к неопределенности оценки. Указания на предмет того, как в аудиторском заключении отражается мнение аудитора о том, что информация о неопределенности оценок, раскрытая руководством в финансовой отчетности, недостаточна или вводит в заблуждение, приводятся в МСА 705<sup>27</sup>.

**Признаки возможной предвзятости руководства (см. пункт 21)**

- A124. В процессе аудита в распоряжение аудитора может поступить информация о суждениях и решениях руководства, указывающая на возможную предвзятость последнего. Она может повлиять на выводы аудитора о том, по-прежнему ли верны результаты аудиторской оценки рисков и меры, принятые в ответ на оцененные риски, при этом аудитору может потребоваться проанализировать влияние такой информации на все дальнейшие действия в рамках аудита. Кроме того, подобная информация может повлиять на оценку аудитором факта наличия либо отсутствия в финансовой отчетности в целом существенных искажений, как указано в МСА 700 (пересмотренном)<sup>28</sup>.
- A125. Признаками, указывающими на возможную предвзятость руководства при расчете оценочных значений, являются:
- изменения оценочного значения или метода его расчета на основании субъективного мнения руководства об изменении обстоятельств;
  - использование организацией собственных допущений при оценке справедливой стоимости, хотя такие допущения противоречат наблюдаемым допущениям участников рынка;
  - выбор или формирование значительных допущений, результатом использования которых становится выгодная для руководства точечная оценка;
  - выбор точечной оценки, которая может указывать на оптимистический или пессимистический сценарий.

**Письменные заявления (см. пункт 22)**

- A126. Порядок использования письменных заявлений рассматривается в МСА 580<sup>29</sup>. В зависимости от характера, существенности и степени неопределенности оценок письменные заявления, касающиеся оценочных значений, признанных или раскрытых в финансовой отчетности, могут включать заявления:
- об уместности и обоснованности процессов оценки, в том числе соответствующих допущений и моделей, использованных руководством при определении оценочных значений, в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности, а также о последовательном выполнении таких процессов;
  - о должном отражении в допущениях намерений и способности руководства реализовать конкретный план действий от лица организации, если это важно для расчета оценочных значений и раскрытия информации;
  - о полноте раскрываемой информации, связанной с оценочными значениями, и о ее уместности в рамках применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
  - об отсутствии событий после отчетной даты, требующих корректировки оценочных значений и раскрытия информации, включенных в финансовую отчетность.

<sup>27</sup> МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

<sup>28</sup> МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

<sup>29</sup> МСА 580 «Письменные заявления».

A127. В отношении оценочных значений, не признанных или не раскрытых в финансовой отчетности, письменные заявления также могут включать заявления:

- об обоснованности вывода руководства о невыполнении критериев признания или раскрытия информации, предусмотренных применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (см. пункт A114);
- об обоснованности решения руководства проигнорировать условие об использовании справедливой стоимости, установленное применимой концепцией подготовки финансовой отчетности организации, в отношении тех оценочных значений, расчет которых или раскрытие информации о которых проводились с использованием величины, отличной от справедливой стоимости (см. пункт A115).

**Документация** (см. пункт 23)

A128. Документальное оформление признаков возможной предвзятости руководства, выявленных в ходе аудита, помогает аудитору сделать вывод о том, по-прежнему ли верны результаты аудиторской оценки рисков и меры, принятые в ответ на оцененные риски, а также установить, отсутствуют ли в финансовой отчетности в целом существенные искажения. Примеры признаков, указывающих на возможную предвзятость руководства, приводятся в пункте A125.

**Приложение**

(см. пункт А1)

**Оценка справедливой стоимости и раскрытие информации при применении разных концепций подготовки финансовой отчетности**

В данном Приложении в справочном порядке рассматриваются правила оценки справедливой стоимости и раскрытия информации с точки зрения разных концепций подготовки финансовой отчетности.

1. Разные концепции подготовки финансовой отчетности требуют или допускают множество вариантов оценки справедливой стоимости и раскрытия соответствующей информации в финансовой отчетности. Они также различаются по объему указаний в отношении основ оценки активов и обязательств и раскрытия информации. Одни из них содержат указания предписывающего характера, другие – общего, третьи не содержат вообще никаких указаний. Кроме того, в некоторых отраслях существует вполне определенная практика расчета оценок справедливой стоимости и раскрытия соответствующей информации.
2. В разных концепциях подготовки финансовой отчетности могут использоваться разные определения термина «справедливая стоимость» (в том числе применительно к разным активам, обязательствам или раскрываемой информации в рамках какой-то конкретной концепции). Например, МСФО (IAS) 39<sup>1</sup> определяет справедливую стоимость как «сумму, за которую актив может быть обменян или в которой обязательство может быть урегулировано в результате осуществления операции между не зависящими друг от друга сторонами, осведомленными об условиях операции и желающими совершить такую операцию». Как правило, справедливая стоимость подразумевает текущую операцию, а не осуществление расчетов на какую-то дату в прошлом или в будущем. Следовательно, процесс оценки справедливой стоимости заключается в определении расчетной цены, по которой такая операция может быть совершена. Более того, в разных концепциях подготовки финансовой отчетности могут использоваться такие термины, как «стоимость, характерная для организации», «потребительная стоимость» или аналогичные термины, но они в равной степени соответствуют понятию справедливой стоимости, предусмотренному настоящим стандартом.
3. Разные концепции подготовки финансовой отчетности могут содержать разные требования, касающиеся изменений в оценках справедливой стоимости, происходящих с течением времени. Например, одна концепция может требовать отражать изменения в оценках справедливой стоимости определенных активов или обязательств непосредственно в составе собственного капитала, другая – в составе прибыли. В некоторых концепциях решение о том, использовать ли учет по справедливой стоимости, а если использовать, то каким образом, зависит от намерения руководства реализовать конкретный план действий в отношении определенного актива или обязательства.
4. Разные концепции подготовки финансовой отчетности могут требовать рассчитывать конкретные оценки справедливой стоимости и раскрывать информацию о них в финансовой отчетности, а также могут в разной степени требовать или разрешать их. Концепции подготовки финансовой отчетности могут:
  - устанавливать требования об оценке, представлении и раскрытии определенной информации, включенной в финансовую отчетность, или информации, раскрытой в примечаниях к финансовой отчетности или представленной в качестве дополнительной;
  - разрешать некоторые оценки справедливой стоимости по усмотрению организации или только при соблюдении определенных критериев;
  - предписывать конкретный метод определения справедливой стоимости, например независимую оценку, или определенные способы применения метода дисконтированных денежных потоков;
  - разрешать выбирать метод определения справедливой стоимости из нескольких альтернативных (критерии выбора могут быть как определенными, так и неопределенными);
  - не содержать никаких указаний насчет оценки справедливой стоимости или раскрытия информации о ней, кроме указаний на порядок, установленный, например, отраслевой практикой.
5. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности допускают, что обязательным условием для требования или разрешения проводить оценку справедливой стоимости и раскрывать

<sup>1</sup> МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

соответствующую информацию является надежное определение справедливой стоимости. В отдельных случаях от данного условия можно отступить, например, если у актива или обязательства отсутствует котируемая рыночная цена на активном рынке, а иные методы достоверной оценки справедливой стоимости явно непригодны или не могут быть применены. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности могут устанавливать иерархию справедливой стоимости, которая классифицирует исходные параметры определения справедливой стоимости от наблюдаемых исходных параметров, основанных на данных о котируемых ценах и активных рынках, до ненаблюдаемых исходных параметров, отражающих собственные суждения организации о допущениях, которые использовали бы участники рынка.

6. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности требуют внесения определенных корректировок или изменений в информацию об оценке стоимости либо содержат иные рекомендации применительно к конкретным активам или обязательствам. Например, отражение в учете инвестиционного имущества может требовать внесения корректировок в оцененную рыночную стоимость, таких как корректировка расчетной цены закрытия при продаже, корректировка, связанная с состоянием и местонахождением такого имущества, и иных корректировок. Точно так же в отсутствие активного рынка для того или иного конкретного актива для получения более приемлемой оценки справедливой стоимости может потребоваться скорректировать или изменить опубликованные котировки. Например, рыночные котировки могут не отражать справедливую стоимость, если операции на рынке проводятся редко, рынок еще не сформировался или количество продаваемых на нем товаров незначительно по сравнению с общим количеством имеющихся товаров. Следовательно, может потребоваться корректировка или изменение таких рыночных цен, а для этого может потребоваться воспользоваться альтернативными источниками информации о рынке. Кроме того, в некоторых случаях для определения справедливой стоимости или возможного обесценения актива или обязательства может потребоваться учесть представленное по нему обеспечение (например, обеспечение по определенным видам инвестиций в долговые инструменты).
7. В большинстве концепций подготовки финансовой отчетности в основе оценки справедливой стоимости лежит допущение о непрерывности деятельности организации, отсутствии у нее какого бы то ни было намерения или необходимости в ликвидации, существенном сокращении объемов деятельности или совершении какой-либо сделки на невыгодных условиях. Поэтому в данном случае справедливая стоимость не будет той суммой, которую организация получила или заплатила бы в рамках вынужденной сделки, принудительной ликвидации или продажи в случае банкротства. С другой стороны, следствием общеэкономической ситуации или ситуации в конкретной отрасли может стать отсутствие ликвидности на рынке, в связи с чем для прогнозирования справедливой стоимости должны использоваться заниженные, а иногда и очень заниженные цены. Вместе с тем при определении справедливой стоимости активов и обязательств, если это предписывается или допускается применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, организация должна учитывать текущую экономическую ситуацию или ситуацию с операционной деятельностью, однако такая концепция может как предусматривать порядок такого учета, так и не предусматривать его. Например, планы руководства по ускоренной продаже того или иного актива с целью достижения определенной бизнес-цели могут иметь большое значение для определения справедливой стоимости такого актива.

#### **Распространенность оценок справедливой стоимости**

8. Концепции подготовки финансовой отчетности всё большее внимание уделяют теме оценки и раскрытия информации о справедливой стоимости. Справедливая стоимость может отражаться в финансовой отчетности разными способами и по-разному влиять на порядок подготовки последней, в том числе посредством оценки по справедливой стоимости:
  - определенных активов или обязательств, таких как ликвидные ценные бумаги или обязанности по исполнению обязательства по финансовому инструменту, которые регулярно или периодически оцениваются на основе текущих рыночных цен;
  - определенных компонентов собственного капитала, например, при учете для целей признания, оценки и представления некоторых финансовых инструментов, имеющих признаки собственного капитала, таких как облигации, которые их держатель может конвертировать в обыкновенные акции эмитента;
  - определенных активов или обязательств, приобретенных в ходе сделки по объединению бизнеса; например, первоначальное определение гудвила, возникающего при приобретении организации в ходе объединения бизнеса, обычно производится исходя из оцененной справедливой стоимости

приобретенных идентифицируемых активов и обязательств и справедливой стоимости переданного возмещения;

- определенных активов или обязательств, однократно скорректированных до справедливой стоимости; некоторые концепции подготовки финансовой отчетности могут предусматривать использование оценки справедливой стоимости для определения суммы корректировки актива или группы активов в рамках определения обесценения актива, например тестирования обесценения гудвила, приобретенного в ходе объединения бизнеса, исходя из справедливой стоимости конкретной работающей организации или отчитывающегося подразделения, который затем распределяется между группами активов и обязательств такой организации или такого подразделения, с тем чтобы получить предполагаемую величину гудвила для целей ее сравнения с отраженной;
- укрупненных позиций активов и обязательств. В определенных обстоятельствах для оценки вида или группы активов или обязательств требуется укрупнить значения справедливой стоимости отдельных активов или обязательств, входящих в такой вид или группу. Например, в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации оценка диверсифицированного кредитного портфеля может проводиться исходя из справедливой стоимости отдельных категорий кредитов, составляющих такой портфель;
- информации, раскрытой в примечаниях к финансовой отчетности или представленной в качестве дополнительной, но не признанной в финансовой отчетности.