

О внесении дополнений в нормативное постановление Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета от 31 марта 2016 года № 5-НҚ "Об утверждении процедурных стандартов внешнего государственного аудита и финансового контроля"

Нормативное постановление Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета от 28 апреля 2020 года № 5-НҚ. Зарегистрировано в Министерстве юстиции Республики Казахстан 29 апреля 2020 года № 20510

В соответствии с подпунктом 2) пункта 2 статьи 8 Закона Республики Казахстан от 12 ноября 2015 года "О государственном аудите и финансовом контроле" Счетный комитет по контролю за исполнением республиканского бюджета (далее – Счетный комитет) ПОСТАНОВЛЯЕТ:

1. Внести в нормативное постановление Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета от 31 марта 2016 года № 5-НҚ "Об утверждении процедурных стандартов внешнего государственного аудита и финансового контроля" (зарегистрировано в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов № 13647, опубликовано 11 мая 2016 года в Информационно-правовой системе "Эділет") следующие дополнения:

пункт 1:

дополнить подпунктом 12) следующего содержания:

"12) 300. Процедурный стандарт внешнего государственного аудита и финансового контроля по проведению аудита финансовой отчетности согласно приложению 12 к настоящему нормативному постановлению."

дополнить приложением 12 согласно приложению к настоящему нормативному постановлению.

2. Юридическому отделу Счетного комитета в установленном законодательством Республики Казахстан порядке обеспечить:

1) государственную регистрацию настоящего нормативного постановления в Министерстве юстиции Республики Казахстан;

2) размещение настоящего нормативного постановления на интернет-ресурсе Счетного комитета.

3. Контроль за исполнением настоящего нормативного постановления возложить на руководителя аппарата Счетного комитета.

4. Настоящее нормативное постановление вводится в действие по истечении десяти календарных дней после дня его первого официального опубликования.

Приложение к нормативному
постановлению Счетного
комитета по контролю за
исполнением республиканского
бюджета
от 28 апреля 2020 года № 5-НК
Приложение 12 к нормативному
постановлению Счетного
комитета по контролю за
исполнением республиканского
бюджета
от 31 марта 2016 года № 5-НК

300. Процедурный стандарт внешнего государственного аудита и финансового контроля по проведению аудита финансовой отчетности

Глава 1. Общие положения

1. Настоящий Процедурный стандарт внешнего государственного аудита и финансового контроля по проведению аудита финансовой отчетности (далее – Стандарт) определяет принципы и подходы к проведению аудита консолидированной и отдельной финансовой отчетности, осуществляемому органами внешнего государственного аудита и финансового контроля (далее – органы аудита).

2. Стандарт разработан в соответствии с нормативными правовыми актами Республики Казахстан, регулирующими вопросы внешнего государственного аудита и финансового контроля, и на основании приемлемых положений Международных стандартов (ISSAI), утверждаемых Международной организацией высших органов аудита (INTOSAI), включая ISSAI 100 "Основные принципы аудита в государственном секторе", ISSAI 200 "Фундаментальные принципы финансового аудита", стандарты финансового аудита ISSAI 2000-2999.

3. Целью Стандарта является установление единых принципов и требований к проведению аудита финансовой отчетности и подготовки аудиторского отчета по его результатам.

4. Действие Стандарта распространяются на государственных аудиторов и экспертов (аудиторские организации, специалисты государственных органов и другие юридические, физические лица, привлекаемые органами аудита к проведению государственного аудита по соответствующему профилю).

Глава 2. Основные понятия, используемые в Стандарте

В Стандарте используются следующие понятия:

1) аудиторская документация – документы, в которых отражены выполненные аудиторские процедуры, полученные аудиторские доказательства, выводы сделанные государственным аудитором;

2) аудиторский отчет по финансовой отчетности – документ, составленный непосредственно проводившими государственный аудит государственными аудиторами, содержащий выраженное в письменной форме мнение о достоверности финансовой отчетности, а также соответствии порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности требованиям установленным законодательством Республики Казахстан в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности;

3) аудиторские доказательства – фактические данные с учетом их законности, достоверности и допустимости, на основе которых государственные аудиторы устанавливают наличие или отсутствие нарушений или недостатков в работе, а также иные материалы, подтверждающие изложенные в аудиторском отчете факты;

4) аудиторский файл – сгруппированная информация, содержащая записи, составляющие аудиторскую документацию по какому-либо конкретному объекту аудита;

5) аудиторский риск – это риск выражения государственным аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения;

6) аудиторская выборка – применение аудиторских процедур к менее чем ста процентам элементов совокупности, значимой для аудита, таким образом, чтобы каждый элемент совокупности имел вероятность попасть в выборку, что предоставит государственному аудитору разумную основу для формирования выводов обо всей совокупности;

7) аналитические процедуры – оценка финансовой информации на основе изучения закономерных взаимосвязей, как между финансовой, так и нефинансовой информацией ;

8) внешнее подтверждение – аудиторское доказательство, полученное государственным аудитором в виде прямого письменного ответа третьей стороны (подтверждающая сторона) на бумажном, электронном носителе;

9) генеральная совокупность – полный набор данных, из которого производится выборка, и в отношении которого, государственный аудитор делает выводы;

10) достаточность (аудиторского доказательства) – количественный критерий аудиторских доказательств, зависящий от уровня риска искажения, а также качества этих аудиторских доказательств;

11) запрос – заключается в поиске информации, как финансового, так и нефинансового характера, у осведомленных лиц внутри объекта или за его пределами;

12) запрос на отрицательное подтверждение – запрос, на который подтверждающая сторона отвечает непосредственно государственному аудитору только в том случае, если подтверждающая сторона не согласна с информацией, представленной в запросе;

13) запрос на положительное подтверждение – запрос, на который подтверждающая сторона отвечает непосредственно государственному аудитору, с указанием согласия с информацией, содержащейся в запросе и предоставляя запрашиваемую информацию;

14) инспектирование – заключается в проверке внутренних или внешних записей или документов на бумажном, электронном носителе, или в физической проверке актива;

15) компонент – субъект или вид хозяйственной деятельности, по которому руководство группы или компонента подготавливает финансовую информацию для включения в финансовую отчетность группы;

16) контрольная среда – внутренняя (корпоративная) культура, организационная структура и внутренний свод политик и процедур, предопределяющих качество отчетности и эффективность деятельности государственного органа;

17) модифицированное мнение – мнение с оговорками или отказ от выражения мнения;

18) не модифицированное мнение – выраженное государственным аудитором мнение, в котором государственный аудитор заключает, что финансовая отчетность подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности;

19) недобросовестное действие – преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа руководства объекта, лиц, наделенных руководящими полномочиями, сотрудников или третьих сторон, имеющее признаки обмана с целью получения несправедливого или незаконного преимущества;

20) наблюдение – заключается в зрительном изучении процессов или процедур, выполняемых другими лицами;

21) ошибка – непреднамеренно допущенное искажение в финансовой отчетности, в том числе не отражение какого-либо числового показателя или не раскрытие какой-либо информации;

22) пересчет – представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах или учетных записях;

23) порог существенности – величина или величины, установленные государственным аудитором на более низком уровне, чем том, который установлен для финансовой отчетности в целом, чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупная величина необнаруженных искажений превысит уровень существенности, установленный для финансовой отчетности в целом;

24) повторное выполнение – независимое проведение государственным аудитором процедур или контрольных действий (которые были первоначально выполнены

руководством или персоналом аудируемого лица в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица), осуществляемых как вручную, так и с применением компьютерных методов проведения аудита;

25) процедуры по оценке риска – аудиторские процедуры, проводимые с целью получения правильного представления о деятельности аудируемого лица и его среды, включая его систему внутреннего контроля, с целью идентификации и оценки риска существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями или ошибкой, на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений;

26) профессиональное суждение – применение соответствующего обучения, знаний и опыта, в контексте стандартов аудита, бухгалтерского учета и этики, при принятии информированных решений о курсе действий, который является уместным в сложившихся обстоятельствах проведения аудита;

27) профессиональный скептицизм – позиция, которая подразумевает скептический склад ума, осознание того, что могут существовать обстоятельства, указывающие на возможное искажение, вызванное ошибкой или недобросовестными действиями, и критическую оценку доказательств;

28) последующие события – события, происходящие за период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского отчета (заключения), и факты, которые становятся известны государственному аудитору после даты аудиторского отчета (заключения);

29) применимая основа представления финансовой отчетности – основа представления финансовой отчетности, принятая руководством объекта для подготовки финансовой отчетности, и которую государственный аудитор считает приемлемой для объекта с учетом характера его деятельности и цели финансовой отчетности, или которая требуется в соответствии с законом или нормативными правовыми актами (в квазигосударственном секторе – в соответствии с МСФО, в государственном секторе – в соответствии с нормативными правовыми актами, основанными на МСФООС по методу начисления);

30) процедура проверки по существу – аудиторские процедуры, которые выполняются для того, чтобы обнаружить существенные искажения информации на уровне утверждений, которые включают:

детальные тесты в отношении групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и случаев раскрытия информации;

аналитические процедуры проверки по существу;

31) разумная уверенность – высокий, но не абсолютный, уровень уверенности;

32) расчетная оценка – приближенное значение денежной величины при отсутствии точного способа ее измерения, которое используется для обозначения величины, оцениваемой по справедливой стоимости, в случае неопределенности оценки, а также для обозначения других величин, которые требуют оценки;

33) риск существенных искажений – риск того, что финансовая отчетность была в существенной степени искажена до начала аудита, который состоит из двух компонентов, описываемых следующим образом на уровне утверждений:

неотъемлемый риск – подверженность утверждения о классе операций, сальдо счетов, или раскрытиях искажению, которое может быть существенным само по себе или в совокупности с другими искажениями до рассмотрения любых связанных средств контроля;

риск системы контроля – риск того, что искажение, которое может иметь место в утверждении о классе операций, сальдо счетов, или раскрытиях, которое может быть существенным само по себе или в совокупности с другими искажениями, не будет своевременно предотвращено или выявлено и устранено системой внутреннего контроля объекта;

34) риск не обнаружения – риск того, что процедуры, проведенные государственным аудитором с целью сокращения риска до приемлемо низкого уровня, не позволят ему обнаружить существующие искажения, которые могут оказаться существенными либо сами по себе, либо в совокупности с другими искажениями;

35) риск, не связанный с использованием выборки – риск, что государственный аудитор придет к ошибочному заключению по причинам, не имеющим отношение к риску, связанному с использованием выборки;

36) риск, связанный с использованием выборки – риск того, что вывод государственного аудитора, основанный на выборке, может отличаться от вывода, который мог быть сделан, если бы идентичные аудиторские процедуры были бы применены ко всей генеральной совокупности;

37) связанная сторона – организации, находящиеся под контролем, совместным контролем или значительным влиянием (аффилированные лица, дочерние, зависимые лица, ассоциированные предприятия);

38) система внутреннего контроля – процессы, разработанные, внедренные, и осуществляемые лицами, наделенными руководящими полномочиями, руководством объекта и прочим персоналом с целью обеспечения разумной уверенности в достижении целей объекта в контексте надежности финансовой отчетности, эффективности и производительности операций, а также соблюдения законодательства и нормативных актов, включающий следующие компоненты:

контрольная среда;

оценка рисков;

контрольные процедуры;

информация и связь;

мониторинг и оценка эффективности системы внутреннего контроля;

39) статистическая выборка – любой метод выборки, имеющий следующие признаки:

случайная выборка элементов;

использование теории вероятности для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием выборки;

40) стратификация – процесс деления совокупности на подмножества, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (чаще денежная стоимость);

41) существенность компонента – уровень существенности для компонента, определенный группой аудита;

42) сквозная проверка – включает отслеживание нескольких операций сквозь всю систему подготовки и представления финансовой отчетности;

43) существенность – информация считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности;

44) тесты средств контроля – аудиторские процедуры, проводимые с целью сбора аудиторских доказательств в отношении операционной эффективности средств контроля для предотвращения или выявления и корректировки существенных искажений на уровне утверждений;

45) утверждения – представления руководства объекта, сделанные в явной или неявной форме и воплощенные в финансовой отчетности, которые используются государственным аудитором для рассмотрения различных видов потенциальных искажений, которые могут иметь место в финансовой отчетности;

46) элемент финансового отчета – элемент, счет или статья финансового отчета:

элементами финансовой отчетности, связанными с оценкой финансового положения, являются активы, обязательства и капитал;

элементами, непосредственно связанными с измерениями результатов деятельности в отчете о результатах финансовой деятельности, являются доходы и расходы;

47) элементы выборки – отдельные элементы, составляющие генеральную совокупность;

48) консолидированная финансовая отчетность республиканского бюджета (далее – КФО РБ) – это финансовая отчетность ведомства центрального уполномоченного органа по исполнению бюджета, осуществляющего функции в сфере исполнения республиканского бюджета и обслуживания исполнения местных бюджетов, и администраторов республиканских бюджетных программ, представленная как финансовая отчетность единой организации;

49) консолидированная финансовая отчетность местного уполномоченного органа по исполнению бюджета – это финансовая отчетность местного уполномоченного органа по исполнению бюджета, местных уполномоченных органов по исполнению нижестоящих бюджетов и администраторов местных бюджетных программ, представленная как финансовая отчетность единой организации;

50) консолидированная финансовая отчетность администратора бюджетных программ (далее – КФО АБП) – это финансовая отчетность администратора бюджетных программ и подведомственных ему государственных учреждений, представленная как финансовая отчетность единой организации;

51) финансовая отчетность государственного учреждения – это информация о финансовом положении государственного учреждения на отчетную дату, о финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными законодательством.

Глава 3. Информация о предмете аудита финансовой отчетности

6. Аудит финансовой отчетности проводится в отношении консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета, консолидированной финансовой отчетности местного бюджета, консолидированной финансовой отчетности администраторов бюджетных программ и отдельной финансовой отчетности государственных учреждений, за исключением Национального Банка Республики Казахстан.

7. КФО РБ составляется на основании консолидированной финансовой отчетности администраторов республиканских бюджетных программ (и подведомственных им государственных учреждений) и финансовой отчетности по поступлениям бюджета. Счетный комитет для проведения аудита консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета обобщает информацию об исполнении местных бюджетов

8. Отдельная и консолидированная финансовая отчетность включает следующие формы:

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о результатах финансовой деятельности;
- 3) отчет о движении денег;
- 4) отчет об изменениях чистых активов/капитала;
- 5) пояснительная записка.

9. В качестве применимой основы представления финансовой отчетности в государственном секторе закреплены нормативные правовые акты, принятые уполномоченным органом по исполнению бюджета, основанные на международных стандартах финансовой отчетности государственного сектора.

10. Общая задача органа внешнего государственного аудита и финансового контроля при проведении аудита финансовой отчетности любого уровня состоит в получении разумной уверенности, содержит ли финансовая отчетность в своей совокупности существенные искажения информации, допущенные по причине недобросовестных действий или ошибки, что, в свою очередь, позволяет дать

заключение о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с законодательством Республики Казахстан в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

11. Конечная цель аудита финансовой отчетности – повысить степень уверенности пользователей в финансовой отчетности. Это обеспечивается посредством выражения мнения о достоверности финансовой отчетности, а также соответствии порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности требованиям, установленным законодательством Республики Казахстан в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

12. Финансовая отчетность должна обеспечивать ценность представленной в ней информации для предполагаемых пользователей:

1) актуальность – информация, представленная в финансовой отчетности, имеет прямое отношение к характеру объекта аудита и к цели финансовой отчетности;

2) полнота – в финансовой отчетности отражены все сделки, события, остатки по счетам и информация, которые могут повлиять на заключения, основанные на финансовой отчетности;

3) достоверность – информация, представленная в финансовой отчетности: отражает экономическую сущность событий и сделок, а не только их юридическую форму;

позволяет произвести оценку, измерение, представление и раскрытие информации; нейтральность и объективность: информация, приведенная в финансовой отчетности, беспристрастна;

4) понятность – информация, приведенная в финансовой отчетности, четкая, понятная и не предполагает существенно отличающихся толкований.

Глава 4. Базовые принципы аудита финансовой отчетности

Параграф 1. Аудиторский риск

13. Аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями или ошибкой. Для получения разумной уверенности, государственный аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и, таким образом, получить возможность для обоснованных выводов, на которых основывается аудиторское мнение.

14. Аудиторский риск при аудите финансовой отчетности заключается в том, что государственный аудитор сделает неверное заключение, если информация об аудируемом предмете содержит существенные искажения. Государственному аудитору

следует снизить аудиторский риск до приемлемого низкого уровня в обстоятельствах аудита, с тем, чтобы получить обоснованную уверенность в достоверности информации для составления мнения в положительной форме.

15. В целом, аудиторский риск напрямую зависит от риска существенных искажений и риска не обнаружения. Оценка рисков основывается на аудиторских процедурах, разработанных с целью получения информации, необходимой для этой цели, и доказательстве, полученном в ходе аудита.

16. Оценка рисков представляет собой вопрос профессионального суждения. Степень рассмотрения государственным аудитором каждой составляющей риска будет зависеть от обстоятельств аудита. Вопросы оценки рисков рассмотрены в параграфе 7 главы 5 Стандарта.

Параграф 2. Профессиональное суждение и скептицизм

17. Государственным аудиторам следует планировать и проводить аудит с профессиональным скептицизмом, признавая, что могут существовать обстоятельства, по причине которых финансовая отчетность может содержать существенные искажения. При планировании и проведении аудита финансовой отчетности, а также при формулировании выводов и подготовке отчета по результатам аудита государственному аудитору следует применять профессиональное суждение.

18. Понятия "профессиональный скептицизм" и "профессиональное суждение" используются при формулировке требований к принятию государственным аудитором решений о надлежащем плане действий в отношении вопросов, касающихся аудита.

19. Государственные аудиторы применяют профессиональные суждения на всех этапах процесса аудита. Это подразумевает использование соответствующих навыков, знаний и опыта в контексте, обусловленном стандартами аудита, бухгалтерского учета и этики, с тем, чтобы государственный аудитор мог принимать обоснованные решения относительно плана действий, соответствующие обстоятельствам, в которых проводится аудит.

20. Концепция профессионального скептицизма является основополагающей для всех видов аудита. Государственные аудиторы планируют и выполняют задание на проведение аудита с целью подтверждения достоверности информации с применением профессионального скептицизма, признавая, что в силу определенных обстоятельств информация о предмете аудита может содержать существенные искажения. Профессиональный скептицизм подразумевает, что государственный аудитор делает критическую оценку (допуская сомнения) достоверности полученных данных и может выявить данные, которые противоречат или ставят под сомнение надежность документов или заявлений объекта аудита. Подобное отношение необходимо на протяжении всего процесса аудита, для того чтобы снизить риск пропуска

подозрительных обстоятельств, излишнего обобщения при формулировании выводов по результатам наблюдений и использования ложных допущений для определения характера, сроков и объема процедур по сбору данных аудита и оценки их результатов.

Параграф 3. Существенность

21. Концепция существенности применяется государственными аудиторами как при планировании, так и при выполнении аудита и оценке влияния идентифицированных искажений на аудит и на финансовую отчетность. В целом, искажения, включая пропуск информации, расцениваются как существенные, если, сами по себе или в совокупности с другими искажениями, они могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. Существенность имеет как количественные, так и качественные аспекты. В государственном секторе она не ограничивается экономическими решениями пользователей, так как на финансовой отчетности могут быть основаны решения о продолжении определенных государственных программ или финансировании грантов. Качественные аспекты существенности обычно играют более важную роль в государственном секторе, чем в других типах организаций.

22. Государственным аудиторам также следует определить порог существенности для оценки риска существенного искажения информации и определения характера, сроков и объема последующих аудиторских процедур. При планировании аудита исключительно с целью обнаружения отдельных случаев существенного искажения информации из виду упускается тот факт, что в совокупности отдельные случаи несущественного искажения информации могут повлечь существенное искажение финансовой отчетности при этом не остается запаса на необнаруженные случаи искажения информации. Необходимо определить порог существенности, чтобы снизить до приемлемого низкого уровня вероятность того, что необнаруженные случаи искажения информации превысят существенность, установленную для финансовой отчетности в целом. Определение порога существенности предусматривает применение профессионального суждения. Данный показатель зависит от понимания государственными аудиторами объекта аудита, он может меняться в ходе осуществления процедур оценки рисков и зависит от характера и масштаба случаев искажения информации, выявленных в ходе предыдущих аудитов и следовательно от ожиданий государственного аудитора относительно искажения информации в текущем периоде.

23. Мнение государственных аудиторов касается финансовой отчетности в целом следовательно, государственный аудитор не несет ответственности за обнаружение случаев искажения информации, которые не являются существенными. Тем не менее, государственным аудиторам следует выявлять и документировать случаи

несущественного искажения количественной информации, так как они могут быть существенны по своей природе или в совокупности. Случаи искажения информации, существенность которых не превышает минимального порога, не нуждаются в рассмотрении.

24. Существенность, определенная при планировании аудита, необязательно представляет собой сумму, ниже которой случаи искажения информации (по отдельности или в совокупности) всегда будут оцениваться как несущественные. Обстоятельства отдельных случаев искажения информации могут требовать от государственных аудиторов их оценки как существенных, даже если порог существенности не превышен. Государственные аудиторы анализируют не только размер, но и характер случаев искажения информации, а также конкретные обстоятельства, в которых они были допущены, при оценке их последствий для финансовой отчетности.

Анализируемые государственными аудиторами аспекты включают:

- 1) чувствительный характер определенных операций или программ;
- 2) общественный интерес, потребность в эффективном законодательном надзоре и регулировании;
- 3) характер искажения информации или отклонения.

Параграф 4. Документация

25. Государственным аудиторам следует подготавливать документацию по аудиту, достаточную для того, чтобы другими аудиторами, не имеющие предварительных данных об аудите, могли понять:

- 1) характер, сроки и объем аудиторских процедур, выполненных в соответствии со Стандартом и требованиями законодательства Республики Казахстан в сфере государственного аудита и финансового контроля;
- 2) результаты таких процедур, полученные аудиторские доказательства и значительные вопросы, возникшие в ходе аудита;
- 3) выводы, сделанные по таким вопросам;
- 4) значимые профессиональные суждения, сделанные в процессе формулирования таких выводов.

26. Достаточная и отвечающая требованиям документация по аудиту соответствует следующим требованиям:

- 1) подтверждает и обосновывает мнения и отчеты государственного аудитора;
- 2) служит источником информации для подготовки отчетов или ответов на любые запросы объекта аудита, или любой другой стороны;

3) служит доказательством соблюдения государственным аудитором Стандарта и требований законодательства Республики Казахстан в сфере государственного аудита и финансового контроля;

4) облегчает планирование, надзор и проверки;

5) способствует повышению квалификации государственного аудитора;

6) помогает обеспечивать выполнение делегированной работы удовлетворительным образом;

7) служит доказательством выполненной работы на будущее.

27. Государственные аудиторы должны задокументировать обсуждения значительных вопросов с руководством объекта аудита, лицами, наделенными руководящими полномочиями, и другими лицами, включая характер значительных вопросов, по которым проводилось обсуждение, а также когда и с кем проводились обсуждения.

28. Государственные аудиторы должны собрать аудиторскую документацию в аудиторском файле и своевременно завершить административный процесс компиляции окончательного аудиторского файла после даты аудиторского отчета (заключения).

Глава 5. Основные структурные элементы процесса аудита финансовой отчетности

Параграф 1. Планирование аудита финансовой отчетности

29. Общий порядок планирования аудиторских мероприятий, включая формы плана и программы аудита определен Правилами проведения внешнего государственного аудита и финансового контроля, утвержденными Нормативным постановлением Счетного комитета от 30 ноября 2015 года № 17-НК (далее – Правила). Стандарте отражены специфические особенности аудита финансовой отчетности.

30. Планирование аудита применительно к аудиту финансовой отчетности предполагает разработку детализированной программы проведения аудита, предусматривающей детальный подход к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур. Надлежащий уровень планирования способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, были своевременно выявлены и разрешены потенциальные проблемы, а работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы аудита и экспертами, участвующими в аудиторской проверке, а также координировать и контролировать такую работу.

31. Детализированная программа проведения аудита включает следующие компоненты:

- 1) перечень законодательной базы аудита;
- 2) краткое описание деятельности, программы или учреждения, являющихся объектом аудита;
- 3) основания для проведения аудита;
- 4) факторы, влияющие на аудит, включая факторы, определяющие существенность рассматриваемых вопросов;
- 5) цели и масштаб аудита;
- 6) подход к аудиту ориентированный на риски;
- 7) характеристики данных аудита, которые должны быть собраны, и процедур, необходимых для сбора и анализа аудиторских доказательств;
- 8) необходимые ресурсы;
- 9) график проведения аудита;
- 10) форма, содержание и пользователи аудиторского отчета.

32. Руководитель группы аудита разрабатывает и согласовывает с руководителем структурного подразделения, ответственного за проведение аудита и членом Счетного комитета (Ревизионной комиссии), ответственным за аудиторское мероприятие, детализированную программу аудита, которая включает в себя описание следующих вопросов:

- 1) характер, сроки и объем планируемых процедур по оценке рисков, проводимых согласно параграфу 7 главы 5 Стандарта;
- 2) характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур на уровне утверждений, проводимых согласно параграфу 12 главы 5 Стандарта;
- 3) других запланированных аудиторских процедур, необходимых для соблюдения требований Стандарта в ходе проведения аудита.

33. При первичном аудите руководитель группы аудита должен ознакомиться с аудиторской документацией предыдущего государственного аудитора, а также может по согласованию с руководителем структурного подразделения ответственного за проведение аудита и членом Счетного комитета (Ревизионной комиссии), ответственным за аудиторское мероприятие увеличить объем работ по планированию, рассмотреть дополнительные вопросы при разработке плана и программы аудита.

Параграф 2. Изучение деятельности объекта аудита (группы объектов аудита)

34. Государственный аудитор изучает деятельность объекта аудита, чтобы идентифицировать и правильно оценить события, операции, используемые методы учета, которые могут оказывать влияние на достоверность финансовой отчетности, на ход проведения аудита, или на выводы, которые являются основанием для аудиторского заключения.

35. Государственный аудитор оценивает факторы, влияющие на финансовые операции и финансовую отчетность аудируемого объекта:

1) применение нормативных правовых актов Республики Казахстан по ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности;

2) структуру объекта аудита, распределение обязанностей между структурными подразделениями;

3) систему бухгалтерского учета;

4) систему внутреннего контроля;

5) наличие правовых споров и судебных разбирательств, итоги которых могут повлиять либо уже повлияли на финансовую отчетность;

6) оценку риска, в том числе результаты предыдущих аудитов финансовой отчетности (изучение результатов предыдущих аудитов, ознакомление с папками хранения, содержащих аудиторские документации (аудиторские файлы), контроль исполнения рекомендаций и устранения нарушений, выявленных в ходе предыдущих аудитов).

36. Государственный аудитор оценивает источники доказательств следующими методами:

1) изучение документов;

2) проведение интервью и получение информации у ответственных лиц объекта аудита;

3) оценка информации, полученной из средств массовой информации и других информационных источников;

4) выполнение преданалитических исследований (сравнение данных финансовых таблиц, оценка связи между финансовыми и нефинансовыми данными, сравнение данных текущего периода с данными предыдущих периодов, оценка бюджетной и финансовой отчетности).

37. Общий порядок проведения предварительного изучения деятельности объекта аудита регламентирован Правилами.

Результаты предварительного изучения объекта документируются в папке хранения, содержащих аудиторские документации (аудиторский файл).

Параграф 3. Изучение системы бухгалтерского учета

38. Государственный аудитор изучает структуру и систему бухгалтерского учета аудируемого объекта и выявляет неотъемлемые риски. Государственный аудитор в системе бухгалтерского учета объекта аудита рассматривает:

1) составление финансовой и бюджетной отчетности;

2) проведение бухгалтерских процедур с учетом специфики деятельности;

3) выполнение бухгалтерских операций.

39. Государственному аудитору необходимо получить сведения о системе бухгалтерского учета, чтобы определить:

- 1) регистры бухгалтерского учета;
- 2) методы систематизации и хранения первичных учетных документов;
- 3) порядок ведения бухгалтерского учета от момента возникновения операций до их отражения в финансовой отчетности;
- 4) виды доходов и расходов;
- 5) активы, обязательства, их оценка и отражение в учете;
- 6) изменения в составе чистых активов/капитала;
- 7) наличие резервов и их отражение в учете.

Система бухгалтерского учета объекта аудита является эффективной, если обеспечивается надлежащее ведение бухгалтерского учета и подготовка достоверной финансовой отчетности.

40. Государственный аудитор изучает, оценивает безопасность и надежность применяемой информационной системы бухгалтерского учета, тестирует ее на правильность отражения операций и осуществления расчетов. Государственный аудитор должен получить представление об информационной системе, связанной с подготовкой и представлением финансовой отчетности, и соответствующей деятельности, охватывающей следующее:

1) группы однотипных операций в деятельности объекта аудита, которые являются существенными для финансовой отчетности;

2) процедуры, как в системе информационных технологий (ИТ), так и при ручной обработке данных, используемые для инициирования, записи, обработки и, по мере необходимости, корректировки операций, передачи их в главную бухгалтерскую книгу и отражения в финансовой отчетности;

3) соответствующие данные бухгалтерского учета на бумажных носителях или в электронном виде, подтверждающая информация и специфические счета финансовой отчетности, касающиеся иницируемых операций, их регистрации, обработки и обобщения;

4) фиксация информационными системами данных о событиях и условиях, которые не входят в состав однотипных операций, но могут являться существенными для финансовой отчетности;

5) процесс подготовки и представления финансовой отчетности, включая процедуры и методы, используемые руководством объекта аудита при расчете важных расчетных оценок и в случаях необходимого раскрытия информации;

6) средства контроля, связанные с журнальными проводками, включая нестандартные журнальные проводки, используемые для отражения неповторяющихся, необычных операций или корректировок;

7) процесс консолидации финансовой отчетности.

41. При проведении аудита в отношении консолидированной финансовой отчетности государственными аудиторами проводится изучение организации процесса консолидации финансовой отчетности.

Параграф 4. Изучение системы внутреннего контроля

42. Система внутреннего контроля включает надзор и проверку, организованные внутри объекта его силами:

- 1) соблюдения требований законодательства Республики Казахстан;
- 2) точности и полноты документации бухгалтерского учета;
- 3) своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;
- 4) предотвращения ошибок и искажений;
- 5) исполнения приказов и распоряжений;
- 6) обеспечения сохранности имущества организации.

43. Система внутреннего контроля в организации, включает следующие элементы:

- 1) контрольная среда;
- 2) процесс оценки рисков;
- 3) информационные системы;
- 4) контрольные действия;
- 5) мониторинг средств контроля.

44. Контрольная среда включает официальную позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля, а также понимание значения такой системы. Контрольная среда оказывает влияние на сознательность сотрудников в отношении контроля. Она является основой для эффективной системы внутреннего контроля, обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка.

45. Процесс оценки рисков представляет собой выявление и по возможности устранение рисков в ведении хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий. При этом следует учитывать, что риски могут быть связаны как с внешними, так и с внутренними событиями и обстоятельствами.

46. Информационная система обеспечивает понимание сотрудниками обязанности и ответственности, связанных с организацией и применением системы внутреннего контроля. Главной составляющей системы является функция информирования персонала о значимости его участия в процессах и связи его действий в информационной системе с работой других сотрудников, а также понимание способов доведения до руководителей соответствующего уровня информации о каких-либо исключительных ситуациях.

47. Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются. Контрольные действия,

осуществляемые вручную или с применением информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях.

48. Мониторинг средств контроля включает наблюдение за тем, функционируют ли они надлежащим образом в случае необходимости. Мониторинг средств контроля представляет собой процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени.

49. Для выявления недостатков в системе внутреннего контроля государственному аудитору потребуется определить соответствующие положения законодательства, связанные с требованиями к системе внутреннего контроля в государственном секторе.

В процессе изучения средств внутреннего контроля, государственный аудитор принимает во внимание:

1) любые дополнительные обязанности по представлению отчетности в отношении средств внутреннего контроля;

2) соответствующие средства контроля за соблюдением актов;

3) средства контроля, относящиеся к мониторингу результатов в сравнении с бюджетом;

4) средства контроля, относящиеся к передаче бюджетных средств другим объектам ;

5) средства контроля за секретными данными, относящимися к национальной безопасности, и личными конфиденциальными данными, такими как налоговая информация;

6) средства надзора и иные средства контроля могут реализовываться внешними по отношению к объекту аудита сторонами.

50. Государственный аудитор должен получить представление о контрольной среде и оценить:

1) создало ли и поддерживает ли руководство объекта аудита под надзором лиц, наделенных руководящими полномочиями, культуру честности и этического поведения ;

2) обеспечивают ли сильные стороны элементов контрольной среды, взятые в совокупности, соответствующую основу для других компонентов внутреннего контроля, и не подрывают ли недостатки контрольной среды эффективность других компонентов.

Параграф 5. Использование результатов работы внутренних аудиторов при проведении аудита финансовой отчетности

51. Государственные аудиторы, осуществляющие аудит финансовой отчетности, несут исключительную ответственность за выражаемое аудиторское мнение, и эта

ответственность не уменьшается при использовании работы внутренних аудиторов. В то же время результаты работы внутренних аудиторов могут быть уместны для использования в процессе проведения аудита.

52. В целях определения возможности использования работы внутренних аудиторов государственный аудитор должен определить:

- 1) соответствует ли работа внутренних аудиторов целям аудита;
- 2) если да, планируемое влияние работы внутренних аудиторов на характер, сроки выполнения или масштаб процедур государственного аудитора.

53. При определении соответствия работы внутренних аудиторов целям государственного аудитора необходимо оценить:

- 1) объективность службы внутреннего аудита;
- 2) профессиональную компетентность внутренних аудиторов;
- 3) осуществляется ли работа внутренних аудиторов с должной профессиональной тщательностью;
- 4) вероятно ли эффективное общение между внутренними и государственным аудиторами.

54. Государственный аудитор при определении объективности работы внутренних аудиторов в части их соответствия целям внешнего государственного аудита, рассматривают все соответствующие руководства по оценке объективности внутренних аудиторов и, если необходимо, рассматривают отчеты уполномоченного органа, курирующего деятельность служб внутреннего аудита в государственном секторе.

Объективность службы внутреннего контроля определяется следующими критериями:

- 1) служба внутреннего аудита подотчетна высшему руководству и тем должностным лицам, на которых возложены управленческие функции;
- 2) служба внутреннего аудита предоставляет результаты по аудиту как высшему руководству, так и тем должностным лицам, на которых возложены управленческие функции;
- 3) служба внутреннего аудита расположена за пределами влияния общего персонала и менеджмента организационной единицы, подлежащей аудиту;
- 4) служба внутреннего аудита ограждена от политического давления, что позволяет данной службе проводить аудиты и отчитываться по выявленным данным, выражать мнения и делать заключения на объективной основе;
- 5) работникам службы внутреннего аудита не позволяется проводить аудит в отношении деятельности, за которую они ранее несли ответственность с целью исключения возможного конфликта интересов;
- 6) служба внутреннего аудита имеет доступ к лицам, наделенным руководящими полномочиями.

55. При определении планируемого влияния работы внутренних аудиторов на характер, сроки выполнения или масштаб аудиторских процедур, государственный аудитор рассматривает:

1) характер и масштаб определенной работы, которая выполнена или будет выполнена внутренними аудиторами;

2) оцененные риски существенных искажений на уровне утверждений для определенных классов операций, сальдо счетов и раскрытий;

3) степень субъективности при оценке аудиторского доказательства, собранного внутренними аудиторами в подтверждение соответствующих утверждений.

56. Для того, чтобы использовать определенную работу внутренних аудиторов, государственный аудитор оценивает и выполняет аудиторские процедуры в отношении данной работы, чтобы установить ее соответствие целям государственного аудитора.

57. Для того, чтобы определить соответствие определенной работы, выполненной внутренними аудиторами, целям аудита, государственный аудитор оценивает:

1) выполнение работы внутренними аудиторами, прошедшими соответствующее профессиональное обучение и обладающими профессиональным опытом;

2) проведение должного надзора, обзора и документирования в отношении данной работы;

3) получение соответствующего аудиторского доказательства, позволяющего внутренним аудиторами сделать обоснованные выводы;

4) надлежащий характер полученных выводов, и соответствие отчетов, подготовленных внутренними аудиторами, результатам выполненной работы;

5) обоснованность решения необычных вопросов, раскрытых внутренними аудиторами.

58. Если государственный аудитор использует определенную работу внутренних аудиторов, то он должен включить в аудиторскую документацию выводы, сделанные относительно оценки соответствия работы внутренних аудиторов и аудиторских процедур, выполненных внешним аудитором в отношении данной работы.

Параграф 6. Определение существенности при планировании и проведении аудита

59. Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические и неэкономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от величины показателя финансовой отчетности и (или) ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения.

60. Государственному аудитору следует принимать во внимание существенность при планировании и выполнении аудита, оценке влияния идентифицированных искажений на аудит и на финансовую отчетность, а также при формулировании мнения в аудиторском отчете.

61. При планировании аудита государственный аудитор выносит суждения о размере искажений, которые расцениваются как существенные. Суждения являются основанием для:

- 1) определения характера, сроков проведения и объема процедур по оценке риска;
- 2) идентификации и оценки рисков существенных искажений;
- 3) определения характера, сроков выполнения и масштаба дальнейших аудиторских процедур.

Уровень существенности, который был определен при планировании аудита, не обязательно устанавливает сумму, ниже которой искажения всегда будут всегда оцениваться как несущественные. Обстоятельства, связанные с некоторыми искажениями, могут заставить государственного аудитора оценивать их как существенные, даже если они ниже уровня существенности.

62. Формируя план проведения аудита, государственный аудитор должен определить уровень существенности как на уровне финансовой отчетности в целом, так и в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации, для которых искажения меньшей величины, чем уровень существенности финансовой отчетности в целом, могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности.

63. Существенность в государственном секторе включает и количественные, и качественные аспекты (аспекты, касающиеся "размера" и "сущности" искажений), соответственно, для конкретных классов операций, остатков на счетах и раскрываемой информации может быть установлена на более низком уровне.

В тех случаях, когда государственный аудитор также формирует заключение относительно эффективности средств контроля или соблюдения законов и нормативных правовых актов, он принимает во внимание необходимость определения существенности для этих целей в дополнение к существенности финансовой отчетности.

64. Государственный аудитор должен определить порог существенности в целях оценки рисков существенных искажений и определения характера, сроков проведения и объема дальнейших аудиторских процедур.

65. Государственный аудитор должен пересмотреть уровень существенности для финансовой отчетности в целом (и, в случае необходимости, уровень или уровни существенности для специфических классов операций, сальдо счетов или раскрытий) в случае, если в ходе аудита ему становится известно об информации, которая заставила

бы государственного аудитора изначально определить другую величину (или величины).

66. Если государственный аудитор приходит к заключению, что должен быть установлен более низкий уровень существенности для финансовой отчетности в целом (и, в случае необходимости, уровень или уровни существенности для специфических классов операций, сальдо счетов или раскрытий) чем тот, который был изначально установлен, то он должен установить, есть ли необходимость пересмотреть порог существенности и остаются ли в силе характер, сроки проведения и объем дальнейших аудиторских процедур.

67. Государственный аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующие величины, а также факторы, которые рассматривались при определении таких величин:

- 1) уровень существенности для финансовой отчетности в целом;
- 2) в случае необходимости, уровень или уровни существенности для специфических классов операций, сальдо счетов или раскрытий;
- 3) порог существенности;
- 4) любой пересмотр уровня существенности по мере выполнения аудита.

Параграф 7. Идентификация и оценка рисков существенного искажения финансовой отчетности

68. Государственный аудитор должен идентифицировать и оценить риски существенных искажений в финансовой отчетности на основе знания объекта аудита и его среды, включая систему внутреннего контроля.

69. Для понятия контрольную среду объекта аудита, государственному аудитору необходимо проанализировать схемы взаимодействия в объекте аудита, реализации принципов честности и этики, обязательства учреждения в области компетенции, участие лиц, наделенных руководящими полномочиями, философию и стиль работы руководства объекта аудита, организационную структуру, наличие и уровень работы по внутреннему аудиту, распределение полномочий и ответственности, а также кадровую политику и практику.

70. В рамках процесса понимания государственному аудитору также необходимо проанализировать, проводятся ли объектом аудита процедуры по определению рисков, имеющих отношение к целям финансовой отчетности, и оценивается ли значимость таких рисков через оценку вероятности их наступления. Если такие процедуры имеют место, то государственному аудитору необходимо дать оценку их результатам.

71. Государственному аудитору следует оценить риски существенного искажения информации на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений для классов

операций, сальдо счетов и раскрытий, с тем, чтобы сформировать основу для дальнейших аудиторских процедур.

72. При оценке организации и применения процесса оценки рисков объектом аудита государственный аудитор устанавливает, каким образом руководство объекта аудита:

- 1) выявляет риски хозяйственной деятельности, имеющие отношение к финансовой отчетности;
- 2) оценивает значимость рисков;
- 3) оценивает вероятность возникновения рисков;
- 4) решает вопрос о способах управления рисками.

73. Выявление и оценка рисков существенного искажения информации, как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне утверждений и применимые средства контроля, в отношении которых государственный аудитор сформировал понимание, должны быть задокументированы в достаточном объеме.

74. Для этой цели государственный аудитор:

1) выявляет риски в процессе ознакомления с деятельностью объекта аудита и его средой, включая средства контроля, относящиеся к этим рискам, а также с группами однотипных операций, остатками по счетам бухгалтерского учета и случаями раскрытия информации в финансовой отчетности;

2) устанавливает соответствие между выявленными рисками и тем, какая информация может быть искажена на уровне утверждений;

3) рассматривает, являются ли риски значительными настолько, чтобы привести к существенному искажению финансовой отчетности.

75. При вынесении суждения о том, какие риски являются значительными рисками, государственный аудитор должен рассмотреть следующие вопросы:

1) указывает ли риск на недобросовестные действия;

2) связан ли риск с недавними существенными изменениями в отрасли, новыми требованиями по ведению учета и подготовке отчетности или иными подобными обстоятельствами, что требует особого внимания государственного аудитора;

3) насколько сложными являются хозяйственные операции;

4) связан ли риск со связанными сторонами, которые имеют важное значение для отчетности;

5) какова степень субъективности при расчете некоторых оценочных значений, содержащихся в финансовой отчетности, связанная с рисками, которые сопутствуют оценке значений некоторых показателей, при отсутствии точных способов их определения;

6) сопутствует ли риск хозяйственным операциям, кажущимся нетипичными для деятельности объекта аудита и имеющим важное значение для отчетности.

76. При этом государственный аудитор учитывает следующее:

1) сложность и несогласованность нормативных правовых актов;

- 2) несоблюдение нормативных правовых актов;
- 3) процесс составления бюджета и его исполнение;

Рассмотрение бюджетного процесса является важной частью понимания объекта аудита и его среды и оценки риска.

77. Если государственный аудитор установил, что значительный риск существует, ему необходимо получить представление о средствах контроля объекта аудита, включая действия по контролю, имеющих отношение к этому риску.

78. Возможно изменение аудиторской оценки рисков существенного искажения на уровне утверждений в ходе аудита по мере сбора дополнительных аудиторских доказательств. В случае если государственный аудитор в результате выполнения дальнейших аудиторских процедур получает аудиторские доказательства, противоречащие первоначально полученным аудиторским доказательствам, в соответствии с которыми он производил первоначальную оценку, ему следует пересмотреть свою оценку и, соответственно, изменить планирование дальнейших аудиторских процедур.

Параграф 8. Реагирование на выявленные риски

79. Государственному аудитору следует предпринимать необходимые действия для устранения выявленных рисков существенного искажения финансовой отчетности.

80. Способы реагирования на выявленные риски включают разработку аудиторских процедур для устранения рисков, таких как процедуры проверки по существу и проверка средств контроля. Процедуры проверки по существу включают как детальные тесты, так и аналитические проверки по существу классов операций, сальдо счетов и раскрытий.

81. Характер, сроки и объем аудиторских процедур основываются на выявленных рисках существенного искажения информации на уровне утверждений и зависят от таких рисков. При разработке необходимых аудиторских процедур государственному аудитору следует проанализировать причины выявленных рисков существенного искажения информации на уровне утверждений для каждого класса операций, сальдо счетов и раскрытий. Такие причины могут включать неотъемлемый риск, связанный с операциями (вероятность существенного искажения информации в силу определенных характеристик соответствующего класса операций, сальдо счетов и раскрытий) и риски системы контроля (учитывает ли оценка рисков соответствующие средства контроля).

82. Проверка рисков системы контроля требует от государственного аудитора получения доказательств эффективности функционирования средств контроля (то есть государственный аудитор намерен полагаться на эффективность функционирования средств контроля при определении характера, сроков и объема процедур проверки по существу).

83. При разработке и проведении тестов соответствующих средств контроля для получения достаточных и необходимых доказательств государственному аудитору следует учитывать, что чем больше он полагается на эффективность средства контроля, тем более убедительными должны быть полученные аудиторские доказательства.

84. Государственному аудитору следует разработать и выполнить процедуры проверки по существу для каждого существенного класса операций, сальдо счетов и раскрытий независимо от выявленных рисков существенного искажения информации.

85. Государственному аудитору следует во всех случаях проводить проверки по существу независимо от факта проверки средств контроля. Кроме того, если государственный аудитор определил, что выявленный риск существенного искажения информации на уровне утверждений является значительным, необходимо провести процедуры проверки по существу, предусматривающие реагирование именно на этот риск. Если подход к значительному риску состоит только в процедурах проверки по существу, такие процедуры должны включать детальные тесты.

Параграф 9. Непрерывность деятельности

86. Государственному аудитору следует проанализировать, имеют ли место события или обстоятельства, которые могут поставить под сомнение использование руководством объекта аудита допущения о непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности.

87. Так как допущение о непрерывности деятельности является основополагающим принципом подготовки финансовой отчетности, руководство объекта аудита проводит специальную оценку способности продолжать свою непрерывную деятельность. При оценке уместности допущения о непрерывности деятельности руководство объекта аудита должно учитывать всю доступную информацию, касающуюся обозримого будущего. Может потребоваться изучение широкого спектра факторов, связанных с текущей и будущей деятельностью, потенциальных или объявленных процедур реструктуризации организационных подразделений, оценок дохода или вероятности долгосрочного бюджетного финансирования, а также потенциальных источников замещающего финансирования. Финансовая отчетность составляется на основе принципа непрерывности деятельности, если только законодательным органом не принято решение о ликвидации или прекращении деятельности объекта аудита. Соответствующая информация в связи с допущением о непрерывности деятельности подлежит раскрытию в финансовой отчетности.

88. Государственный аудитор должен установить, провело ли уже руководство объекта аудита предварительную оценку способности объекта аудита продолжать свою непрерывную деятельность. Государственному аудитору следует получить достаточные и надлежащие доказательства о правомерности применения допущения о

непрерывности деятельности объекта аудита при подготовке и представлении финансовой отчетности и сделать заключение о том, имеется ли существенная неопределенность в способности объекта аудита продолжать свою деятельность на непрерывной основе. Если финансовая отчетность подготовлена на основе допущения о непрерывности деятельности, но, по суждению государственного аудитора, применение такого допущения не соответствует действительности, государственному аудитору следует определить последствия для аудиторского отчета (заключения).

89. При формировании мнения в отношении способности объекта аудита продолжать свою деятельность, государственный аудитор рассматривает использование допущения непрерывности деятельности в контексте двух, иногда пересекающихся между собой, факторов:

- 1) большой риск, ассоциируемый с изменениями в государственной политике;
- 2) менее встречающийся операционный риск.

Параграф 10. Аудит сальдо на начало отчетного периода при первичном аудите

90. При проведении первичного аудита цель государственного аудитора состоит в том, чтобы получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство о нижеследующем:

- 1) содержат ли сальдо на начало отчетного периода искажения, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность текущего отчетного периода;
- 2) применяется ли учетная политика последовательно либо были ли изменения в учетной политике должным образом отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в установленном порядке.

91. Если государственный аудитор получит аудиторское доказательство, что сальдо на начало отчетного периода содержат искажения, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период, то государственный аудитор должен выполнить такие дополнительные аудиторские процедуры, которые являются целесообразными в сложившейся ситуации, чтобы оценить влияние на финансовую отчетность за текущий период.

92. Государственный аудитор должен получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении того, была ли учетная политика, отраженная в сальдо на начало отчетного периода, последовательно применена в финансовой отчетности за текущий период, и были ли изменения в учетной политике надлежащим образом учтены, адекватно представлены и раскрыты в соответствии с законодательством Республики Казахстан в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

93. Если государственный аудитор не может получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство относительно сальдо на начало отчетного периода, то он

должен выразить мнение с оговорками или, сообразно обстоятельствам, отказаться от выражения мнения относительно финансовой отчетности в соответствии с параграфом 3 главы 6 Стандарта.

94. Если государственный аудитор приходит к заключению, что сальдо на начало отчетного периода содержат искажение, которое оказывает существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период, и влияние искажения не было надлежащим образом учтено или не было адекватно представлено или раскрыто, то государственный аудитор должен выразить мнение с оговорками в соответствии с параграфом 3 главы 6 Стандарта.

95. Если государственный аудитор приходит к заключению, что учетная политика текущего периода не применялась последовательно в отношении сальдо на начало отчетного периода, и если последствия изменений учетной политики не были должным образом отражены в бухгалтерском учете и адекватно раскрыты в финансовой отчетности, государственный аудитор должен в зависимости от конкретных обстоятельств выразить мнение с оговоркой в соответствии с параграфом 3 главы 6 Стандарта.

Параграф 11. Аудиторская выборка

96. При использовании аудиторской выборки цель государственного аудитора состоит в том, чтобы предоставить разумную основу для формирования заключений о совокупности, из которой произведена выборка.

97. При организации аудиторской выборки государственный аудитор должен учитывать цель аудиторских процедур и характеристики совокупности, из которой формируется выборка.

98. Государственный аудитор должен определить объем выборки, достаточный для снижения риска используемой выборки, до приемлемо низкого уровня.

99. Государственный аудитор должен отбирать статьи таким образом, чтобы обеспечить репрезентативность выборки, когда элементы совокупности имеют равную вероятность быть отобранными.

100. Государственный аудитор должен выполнить аудиторские процедуры в отношении каждой отобранной статьи, соответствующие ее цели.

101. Если аудиторская процедура неприменима в отношении отобранных элементов, государственный аудитор должен выполнить процедуру по отношению к какому-либо замещающему элементу.

102. Если государственный аудитор оказывается не в состоянии применить разработанные аудиторские процедуры, или подходящие альтернативные процедуры, в

отношении отобранных элементов, то необходимо рассматривать данный элемент как отклонение от предписанного контроля (в случае тестов средств контроля) или как искажение (в случае детальных тестов).

103. Государственный аудитор должен изучить характер и причину любых выявленных отклонений или искажений и оценить их возможный эффект на цель аудиторской процедуры и на другие области аудита.

104. В исключительных случаях, когда государственный аудитор считает обнаруженное в выборке искажение или отклонение аномалией, он должен получить высокую степень уверенности в том, что такое искажение или отклонение не является характерным для совокупности. Для этого необходимо выполнить дополнительные аудиторские процедуры в целях получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства того, что искажение или отклонение не влияет на остальные статьи в совокупности.

105. Применительно к детальным тестам государственный аудитор должен экстраполировать (распространить) искажения, выявленные в выборке, на всю совокупность.

106. Государственный аудитор должен оценить:

- 1) результаты выборки;
- 2) обеспечило ли использование аудиторской выборки разумное основание для выведения заключений о тестируемой совокупности.

Параграф 12. Аудиторские процедуры

107. Для получения необходимых аудиторских доказательств государственный аудитор должен осуществить аудиторские процедуры, характер, сроки и объем которых определяются исходя из оценки риска.

108. Аудиторские процедуры состоят из тестов контроля и процедур аудиторской проверки по существу.

109. Тесты средств контроля проводятся с целью получения аудиторских доказательств по вопросам организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля объекта аудита.

110. Процедуры проверки по существу представляют собой тесты, проводимые для получения аудиторских доказательств в целях обнаружения существенных искажений в финансовой отчетности.

Процедуры проверки по существу бывают двух видов:

- 1) детальные тесты операций и сальдо счетов;
- 2) аналитические процедуры.

111. Для получения аудиторских доказательств государственный аудитор может применить следующие аудиторские процедуры:

- 1) запрос;
- 2) инспектирование;
- 3) наблюдение;
- 4) подтверждение;
- 5) пересчет;
- 6) повторное проведение, аналитические процедуры, либо их сочетание.

112. Запрос представляет собой поиск информации у осведомленных лиц в пределах и за пределами места нахождения объекта аудита. Запросы могут быть различными: от официальных письменных запросов, адресованных третьим лицам, до неофициальных устных запросов, адресованных работникам объекта аудита.

113. Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов государственный аудитор получает аудиторские доказательства процесса их обработки средствами внутреннего контроля.

114. Наблюдение заключается в изучении процессов или процедур, выполняемых другими лицами.

115. Подтверждение представляет собой письменный ответ от независимой (третьей) стороны на запрос подтвердить информацию, содержащуюся в бухгалтерских записях. Ответы на запросы могут предоставить государственному аудитору сведения, которыми он ранее не располагал, или которые подтверждают аудиторские доказательства.

116. Внешние подтверждения используют в отношении:

- 1) дебиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета;
- 2) запасов, находящихся на ответственном хранении на складах третьих сторон;
- 3) полученных займов;
- 4) кредиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета.

117. Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение государственным аудитором самостоятельных расчетов.

118. Повторное проведение – независимое проведение государственным аудитором процедур или контрольных действий (которые были первоначально исполнены руководством или персоналом объекта аудита в рамках системы внутреннего контроля), осуществляемых как вручную, так и с использованием компьютеров. Примером является повторное проведение государственным аудитором процедуры ранжирования дебиторской задолженности по срокам погашения.

119. Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной информации. Выбор аналитических процедур является предметом профессионального суждения государственного аудитора.

120. В процессе сбора аудиторских доказательств дополнительному рассмотрению могут подлежать следующие вопросы:

- 1) присутствие государственного аудитора при инвентаризации запасов;
- 2) запрос о судебных делах и претензиях;
- 3) стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых инвестициях;
- 4) информация по сегментам.

Параграф 13. Аудиторские доказательства

121. Цель государственного аудитора – разработать и выполнить аудиторские процедуры для получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства, чтобы сделать разумные выводы, которые послужат основанием для формирования аудиторского заключения о достоверности финансовой отчетности.

122. Аудиторские доказательства должны быть достаточными и иметь надлежащий характер. Достаточность – это мера количества доказательств, в то время как надлежащий характер относится к качеству доказательств, то есть их актуальности и достоверности. Необходимое количество доказательств зависит от риска существенного искажения информации в финансовой отчетности (чем выше риск, тем больше доказательств может потребоваться), и от качества таких доказательств (чем выше качество, тем меньше доказательств может потребоваться). Соответственно, достаточность и надлежащий характер доказательств являются взаимосвязанными параметрами. Сбор большого количества аудиторских доказательств не компенсирует их низкого качества.

123. Достоверность доказательств зависит от их источника и характера, а также от конкретных обстоятельств, при которых такие доказательства были получены. Даже если доказательства получены из внешних источников за пределами объекта аудита, такие как внешние подтверждения, определенные обстоятельства могут повлиять на достоверность такой информации.

124. Более достоверными являются согласующиеся доказательства, полученные из разных источников или имеющие разный характер, чем доказательства, рассматриваемые отдельно.

125. Аудиторские доказательства могут быть получены посредством проверки учетных записей. Наряду с информацией, которая подтверждает заявления руководства объекта аудита, следует обратить особое внимание на любую информацию, противоречащую таким заявлениям.

В случае финансовой отчетности в государственном секторе руководство часто делает заявления о том, что все действия и сделки осуществлялись в соответствии с

законодательством или в рамках полномочий, и такие заявления вполне могут быть предметом аудита на соответствие в рамках финансового аудита.

126. В случаях, когда аудиторское доказательство, полученное из одного источника, противоречит аудиторскому доказательству, полученному из другого источника, или государственный аудитор сомневается в надежности информации, которую собирается использовать в качестве аудиторского доказательства, государственный аудитор должен определить, как следует изменить аудиторские процедуры или дополнить их для того, чтобы разрешить эту проблему, а также рассмотреть влияние данной ситуации на другие аспекты аудита.

Параграф 14. Аудит расчетных оценок включая расчетные оценки справедливой стоимости

127. Некоторые статьи финансовой отчетности не могут быть измерены точно, могут быть лишь оценены. Такие статьи финансовой отчетности рассматриваются как расчетные оценки. При их наличии в финансовой отчетности возрастает риск ее существенных искажений.

128. Цель государственного аудитора состоит в получении достаточных и надлежащих аудиторских доказательств по следующим аспектам:

- 1) обоснованность расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости, признанные или раскрытые в финансовой отчетности;
- 2) адекватность соответствующих раскрытий в финансовой отчетности, в контексте законодательства Республики Казахстан в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

129. На основании оцененных рисков существенных искажений государственный аудитор определяет:

- 1) должным ли образом руководство объекта аудита применило требования законодательства Республики Казахстан в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности, касающиеся расчетной оценки;

2) являются ли надлежащими методы определения расчетных оценок и применялись ли они последовательно, а также соответствуют ли обстоятельствам изменения, если таковые имеют место, в расчетных оценках или методах их определения по сравнению с предыдущим периодом.

130. В отношении расчетных оценок, приводящих к значительным рискам, государственный аудитор должен получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство того, соответствуют ли:

- 1) решение руководства объекта аудита признать, или не признать, расчетные оценки в финансовой отчетности;

2) основа, выбранная для определения расчетных оценок, требованиям законодательства Республики Казахстан в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

131. На основании аудиторского доказательства государственный аудитор должен определить, обоснованы ли расчетные оценки в финансовой отчетности в контексте законодательства Республики Казахстан в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности или они искажены.

132. Государственный аудитор должен получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство того, соответствуют ли раскрытия, сделанные в финансовой отчетности в отношении расчетных оценок, требованиям законодательства Республики Казахстан в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

133. В отношении расчетных оценок, приводящих к значительным рискам, государственный аудитор должен также оценить адекватность раскрытия неопределенности таких оценок в финансовой отчетности в контексте законодательства Республики Казахстан в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

134. Государственный аудитор должен рассмотреть суждения и решения, принятые руководством объекта аудита при определении расчетных оценок, на предмет наличия признаков возможной предвзятости руководства объекта аудита. Сами по себе признаки возможной предвзятости руководства объекта аудита не считаются искажениями в целях заключения об обоснованности отдельных расчетных оценок.

135. В аудиторскую документацию государственный аудитор должен включать:

1) описание основы для аудиторского заключения в отношении обоснованности расчетных оценок и их раскрытия, приводящие к значительным рискам;

2) описание признаков возможной предвзятости руководства объекта аудита, если таковые имеются.

Параграф 15. Учет последующих событий

136. Если после даты аудиторского отчета (заключения), но до даты либо после даты представления финансовой отчетности, государственному аудитору становится известно о каком-либо факте, который влияет на аудиторский отчет, государственному аудитору необходимо провести следующие действия:

1) обсудить данный вопрос с руководством объекта аудита и, в случае необходимости, с лицами, наделенными руководящими полномочиями;

2) установить, необходимо ли вносить какие-либо поправки в финансовую отчетность и, если да,

3) выяснить у руководства объекта аудита, как оно намерено отразить данный вопрос в финансовой отчетности.

137. Если руководство объекта аудита не принимает меры, необходимые для того, чтобы проинформировать пользователей финансовой отчетности после даты ее выпуска, а также не вносит изменения в финансовую отчетность в случае, когда государственный аудитор считает, что такие изменения необходимы, следует уведомить руководство объекта аудита и лиц, наделенных руководящими полномочиями, о том, что объект аудита не должен предоставлять финансовую отчетность и аудиторский отчет (заключение) по ней третьим лицам до внесения в нее необходимых изменений. Если впоследствии финансовая отчетность будет передана третьим лицам без необходимых изменений, государственному аудитору нужно предпринять меры, необходимые для того, чтобы такие третьи лица не полагались на неисправленную финансовую отчетность и аудиторский отчет (заключение) по ней.

Параграф 16. Оценка искажений, выявленных в ходе аудита

138. Государственному аудитору следует оценить влияние выявленных искажений на процесс аудита и на финансовую отчетность объекта аудита.

139. В отношении искажений государственному аудитору следует провести оценку их существенности, по отдельности или в совокупности, с целью убедиться в том, что она по-прежнему соответствует фактическим финансовым результатам объекта аудита.

140. Лица, наделенными руководящими полномочиями, должны быть уведомлены об искажениях и о влиянии таких искажений, по отдельности или в совокупности, на мнение, выраженное в аудиторском отчете. В аудиторском отчете государственный аудитор должен отдельно указать существенные искажения по соответствующим классам операций, сальдо счетов или соответствующим раскрытиям.

141. В ходе аудита государственный аудитор должен накапливать выявленные искажения, за исключением явно незначительных.

142. Государственный аудитор должен установить, есть ли необходимость пересмотреть план и программу аудита, если:

1) характер выявленных искажений и обстоятельства их возникновения указывают на то, что могут существовать иные искажения, которые в совокупности с искажениями, накопленными в ходе аудита, могли бы оказаться существенными;

2) совокупность искажений, накопленных в ходе аудита, приближается к уровню существенности, установленного в соответствии с параграфом 6 главы 5 Стандарта.

143. Государственный аудитор должен своевременно проинформировать обо всех искажениях, накопленных в ходе аудита, соответствующий уровень руководства объекта аудита, если это не запрещено законодательством или нормативными правовыми актами.

144. Перед оценкой влияния искажений на финансовую отчетность государственному аудитору необходимо пересмотреть уровень существенности в

соответствии с параграфом 6 главы Стандарта, чтобы убедиться в том, что он по-прежнему соответствует фактическим финансовым результатам объекта аудита.

145. Государственный аудитор должен установить, являются ли искажения существенными. При этом государственному аудитору необходимо рассмотреть следующие вопросы:

1) размер и характер искажений как в отношении конкретных классов операций, сальдо счетов или раскрытий, так и в отношении финансовой отчетности в целом, а также специфические обстоятельства возникновения таких искажений;

2) влияние искажений, связанных с предыдущими периодами, на соответствующие классы операций, сальдо счетов или раскрытия, а также на финансовую отчетность в целом.

146. Государственный аудитор должен запросить письменное представление руководства объекта аудита и, в случае необходимости, лиц, наделенных руководящими полномочиями, о том, рассматривают ли они влияние искажений как несущественное на финансовую отчетность в целом.

В случае проведения в рамках аудита финансовой отчетности дополнительных процедур по аудиту соответствия и оценке эффективности внутреннего контроля пояснения, указанные в пункте выше, могут быть сделаны в одном документе.

147. Государственный аудитор должен включить следующую информацию в аудиторскую документацию:

1) сумму, ниже которой искажения будут рассматриваться как незначительные;

2) все искажения, которые собраны в ходе аудита, а также информацию о том, могут ли они быть исправлены;

3) заключение государственного аудитора о том, являются ли искажения существенными и основания для этого вывода.

Глава 6. Формирование мнения по результатам аудита финансовой отчетности и составление аудиторского отчета

Параграф 1. Формулирование мнения по финансовой отчетности

148. Государственный аудитор должен сформулировать мнение относительно того, подготовлена ли финансовая отчетность, во всех существенных аспектах, в соответствии с законодательством Республики Казахстан в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

149. Для того, чтобы сформулировать данное мнение, государственный аудитор должен прийти к заключению относительно того, получил ли он разумную уверенность

в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенные искажения, вызванные недобросовестными действиями или ошибкой. Такое заключение должно учитывать:

1) в соответствии с параграфом 13 главы 5 Стандарта, заключение государственного аудитора о том, было ли получено достаточное и надлежащее аудиторское доказательство;

2) в соответствии с параграфом 6 главы 5 Стандарта, заключение государственного аудитора о том, являются ли искажения существенными, по отдельности или в совокупности.

150. Государственный аудитор должен оценить, подготовлена ли финансовая отчетность, во всех существенных аспектах, в соответствии с требованиями законодательства Республики Казахстан в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Такая оценка должна включать рассмотрение качественных аспектов учетной практики объекта аудита, включая показатели возможной предвзятости суждений руководства объекта аудита.

151. В частности, принимая во внимание требования законодательства Республики Казахстан в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности, государственный аудитор должен оценить следующее:

1) являются ли расчетные оценки, сделанные руководством объекта аудита, обоснованными;

2) является ли информация, представленная в финансовой отчетности, релевантной, надежной, сопоставимой и понятной;

3) обеспечивает ли финансовая отчетность адекватные раскрытия, позволяющие ее предполагаемым пользователям понять влияние, оказываемое существенными операциями и событиями на информацию, представленную в финансовой отчетности.

152. Государственный аудитор выражает мнение без оговорок, если он приходит к заключению, что финансовая отчетность подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с законодательством Республики Казахстан в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

153. Если государственный аудитор не может получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, позволяющее ему заключить, что финансовая отчетность в целом не содержит существенные искажения, он должен выразить мнение с оговоркой в аудиторском отчете (заключении) в соответствии с параграфом 3 главы 6 Стандарта.

Параграф 2. Подготовка аудиторского отчета

154. Аудиторский отчет должен быть представлен в письменной форме, с учетом порядка, установленного Правилами проведения внешнего государственного аудита и финансового контроля.

155. Аудиторский отчет включает следующие элементы:

1) заголовок;

2) адресат;

3) вводный параграф, определяющий финансовую отчетность, аудит которой проводился;

4) описание ответственности руководства объекта аудита за подготовку финансовой отчетности;

5) описание ответственности государственного аудитора за выражение мнения по финансовой отчетности;

6) параграф, представляющий аудиторское мнение, в котором содержится выражение мнения по финансовой отчетности;

7) подпись руководителя аудиторского задания;

8) дата аудиторского отчета.

156. Аудиторский отчет должен иметь заголовок, четко указывающий на то, что данный отчет является отчетом Счетного комитета (ревизионной комиссии) и надлежащим образом адресован.

157. Вводный параграф аудиторского отчета содержит:

1) указание на объект аудита, по финансовой отчетности которого проводился аудит;

2) указание на то, что по данной финансовой отчетности проводился аудит;

3) название каждого отчета, входящего в финансовую отчетность;

4) дату или период, отраженный в каждом финансовом отчете, составляющем финансовую отчетность.

158. Аудиторский отчет включает раздел с заголовком "Ответственность руководства объекта аудита за подготовку финансовой отчетности" с перечислением лиц в объекте аудита, которые несут ответственность за подготовку финансовой отчетности и наделены правом первой подписи исходя из функциональных и должностных обязанностей.

159. Аудиторский отчет включает раздел с заголовком "Ответственность государственного аудитора", который содержит указание на то, что ответственность государственного аудитора заключается в выражении им мнения по финансовой отчетности на основании проведенного им аудита.

160. Аудиторский отчет должен содержать указание на то, что аудит был проведен в соответствии с процедурным стандартом, основанном на международных стандартах аудита высших органов аудита, обязывающим государственного аудитора выполнять этические требования, а также планировать и проводить аудит таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

161. Аудиторский отчет содержит описание аудита, с указанием следующих аспектов:

1) аудит включает выполнение процедур для получения аудиторских доказательств по суммам и раскрытиям в финансовой отчетности;

2) выбранные процедуры зависят от суждения государственного аудитора, включая оценку рисков существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных недобросовестными действиями или ошибкой;

3) аудит также включает оценку надлежащего применения учетной политики и обоснованности расчетных оценок, сделанных руководством объекта аудита, а также общего представления финансовой отчетности.

162. Аудиторский отчет должен содержать указание на то, что государственный аудитор считает, что полученные им аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими для предоставления основы для выражения аудиторского мнения.

163. Аудиторский отчет должен включать раздел с заголовком "Мнение".

164. При выражении мнения без оговорок аудиторское мнение должно указывать, что финансовая отчетность подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с законодательством Республики Казахстан в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

165. Аудиторский отчет подписывается непосредственно проводившими государственный аудит государственными аудиторами.

166. Аудиторский отчет датируется не раньше даты, на которую государственный аудитор получил достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, на котором основано аудиторское мнение по финансовой отчетности, включая доказательства того, что:

1) подготовлены все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая прилагаемые примечания;

2) лица, обладающие соответствующими полномочиями, подтвердили, что приняли на себя ответственность за данную финансовую отчетность.

Параграф 3. Модификация мнения по финансовой отчетности

167. Государственный аудитор должен модифицировать мнение в аудиторском отчете (заключении) при наличии одного из следующих условий:

1) на основании полученного аудиторского доказательства государственный аудитор приходит к заключению, что финансовая отчетность в целом содержит существенные искажения;

2) государственный аудитор не имеет возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, позволяющее ему прийти к заключению, что финансовая отчетность в целом не содержит существенные искажения.

168. Государственный аудитор выражает мнение с оговоркой при наступлении одного из следующих условий:

1) получив достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, аудитор приходит к заключению, что искажения, индивидуально или в совокупности, являются существенными для финансовой отчетности;

2) государственный аудитор не имеет возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, на основании которого он может выразить мнение, но он приходит к заключению, что возможное влияние необнаруженных искажений, если таковые имеют место, на финансовую отчетность может быть существенным.

169. Государственный аудитор формулирует отказ от выражения мнения в том случае, если он не имеет возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, на основании которого он может выразить мнение, и приходит к заключению, что возможное влияние необнаруженных искажений, если таковые имеют место, на финансовую отчетность может быть и существенным, и повсеместным.

170. Если руководство объекта аудита ограничивает доступ к аудиторским доказательствам, государственный аудитор информирует об этом лица, наделенные руководящими полномочиями, кроме случаев, когда они участвуют в управлении объектом аудита, и решить, вопрос возможности выполнения альтернативных процедур для получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства.

171. Если государственный аудитор не имеет возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, последствия этого определяются следующим образом:

1) если государственный аудитор приходит к заключению, что возможное влияние необнаруженных искажений, если таковые имеют место, на финансовую отчетность является существенным, он выражает мнение с оговорками;

2) если государственный аудитор приходит к заключению, что возможное влияние необнаруженных искажений, если таковые имеют место, на финансовую отчетность является существенным, и повсеместным, государственным аудитором выражается отказ от выражения мнения по финансовой отчетности.

172. Отказ от выражения мнения предусмотрен только при проведении аудита в отношении отдельной финансовой отчетности.

173. Если государственный аудитор модифицирует мнение по финансовой отчетности, то в дополнение к специфическим элементам, требуемым параграфом 2 главы 6 Стандарта, им включается в аудиторский отчет (заключение) параграф,

описывающий аспект, который вызвал необходимость в модификации мнения. Данный параграф размещается непосредственно перед параграфом, представляющим мнение в аудиторском отчете (заключении) и использовать заголовок "Основание для выражения мнения с оговорками", или "Основание для отказа от выражения мнения", в зависимости от обстоятельств.

Параграф 4. Включение в аудиторский отчет пояснительного параграфа

174. Если государственный аудитор сочтет необходимым привлечь внимание пользователей к вопросу, представленному или раскрытому в финансовой отчетности, который, по его профессиональному суждению, настолько важен, что является фундаментальным для понимания пользователями финансовой отчетности, то государственный аудитор должен включить пояснительный параграф в аудиторский отчет (заключение), при условии, что он получил достаточное и надлежащее аудиторское доказательство того, что данный вопрос не содержит существенного искажения в финансовой отчетности. Такой параграф должен касаться только информации, представленной или раскрытой в финансовой отчетности.

175. Если государственный аудитор включает в аудиторский отчет (заключение) пояснительный параграф, он должен:

- 1) поместить его сразу после параграфа, представляющего мнение, в аудиторском отчете (заключении);
- 2) использовать заголовок "Пояснительный параграф" или другой соответствующий заголовок;
- 3) включить в параграф четкую ссылку на вопрос, к которому привлекается внимание пользователей, и на то, где в финансовой отчетности можно найти соответствующие раскрытия, которые полностью описывают данный вопрос;
- 4) указать, что аудиторское мнение не было модифицировано в отношении вопроса, к которому привлекается внимание пользователей.

Параграфы о прочих вопросах, требующих внимания, в аудиторском отчете (заключении)

176. Если государственный аудитор считает необходимым сообщить о каком-либо вопросе кроме тех, что представлены или раскрыты в финансовой отчетности, который, по его профессиональному суждению является значимым для понимания пользователями аудита, обязанностей государственного аудитора или аудиторского отчета (заключения), то государственный аудитор должен представить такой вопрос в аудиторском отчете (заключении) в параграфе под заголовком "Прочие вопросы, требующие внимания" или под другим соответствующим заголовком. Государственный аудитор должен включить в аудиторский отчет (заключение) этот параграф сразу после параграфа, представляющего мнение, и любого пояснительного

параграфа или в другой части аудиторского отчета (заключения), если содержание параграфа о прочих вопросах, требующих внимания, касается раздела прочих обязанностей по представлению отчетности.

Глава 7. Специфические вопросы проведения аудита в отношении консолидированной финансовой отчетности

177. Руководитель группы аудита определяет, возможно ли получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении процесса консолидации финансовой информации компонентов, которые могли бы стать основанием для формирования мнения о достоверности финансовой отчетности группы. С этой целью, группе аудита следует ознакомиться с информацией о группе, ее компонентах и их средой в объеме, который необходим для определения значимых компонентов.

178. Руководитель группы аудита идентифицирует и оценивает риски существенных искажений на основе полученного знания объекта аудита и его среды.

Группе аудита следует:

1) учесть и дополнить информацию о группе, ее компонентах и их среде, включая средства контроля, применимые для всей группы, которая была получена на стадиях предварительного изучения объекта аудита;

2) получить представление о процессе консолидации, включая инструкции, выпущенные руководством группы для компонентов.

179. Группой аудита определяется следующее:

1) уровень существенности для финансовой отчетности группы в целом при разработке плана проведения аудита группы;

2) с учетом особенностей группы, если они есть, идентифицировать определенные группы однотипных операций, остатки по счетам бухгалтерского учета или случаи раскрытия информации в финансовой отчетности группы, для которых искажения сумм меньше уровня существенности, определенной для финансовой отчетности группы в целом, могут, в соответствии с обоснованными ожиданиями, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности группы.

В таких случаях группа аудита должна определить уровень или уровни существенности, которые будут применяться к указанным определенным группам однотипных операций, остаткам по счетам, раскрытиям информации;

3) существенность компонента для тех компонентов, в которых государственные аудиторы будут проводить аудит в целях аудита финансовой отчетности группы. В целях снижения риска того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений в финансовой отчетности группы превысит уровень существенности, определенный для финансовой отчетности группы в целом, существенность

компонента устанавливается ниже уровня существенности для финансовой отчетности группы в целом.

180. Руководитель группы аудита обязан разработать и осуществить надлежащие ответные действия в отношении оцененных рисков существенных искажений финансовой отчетности. Руководитель группы аудита должен определить тип работы, которая будет выполняться группой аудита в отношении аудита финансовой отчетности группы и государственными аудиторами компонентов в отношении финансовой информации компонентов.

181. Если характер, сроки выполнения и масштаб работы, которая будет выполняться в отношении процесса консолидации или финансовой информации компонентов, основаны на ожидании того, что средства контроля группы функционируют эффективно, или в том случае, когда одни только процедуры проверки по существу не могут обеспечить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство на уровне утверждений, группа аудита должна протестировать эффективность функционирования указанных средств контроля.

182. В отношении компонента, который является финансово значимым для группы, группа аудита должна провести аудит финансовой информации компонента, применяя уровень существенности компонента.

183. В отношении компонента, который является значимым потому, что он может представлять значительные риски существенного искажения для финансовой отчетности группы в силу своего специфического характера или обстоятельств, группа аудита должна выполнить одно или несколько следующих действий:

1) аудит финансовой информации компонента, применяя уровень существенности компонента;

2) аудит одного или нескольких остатков по счетам бухгалтерского учета, групп операций или раскрытий, касающихся вероятных значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы;

3) специальные аудиторские процедуры в отношении возможных значимых рисков существенного искажения финансовой отчетности группы.

184. В отношении компонентов, не являющихся значимыми компонентами, группа аудита должна выполнить аналитические процедуры на уровне группы.

185. Выбор компонентов должен осуществляться на цикличной основе.

186. Группа аудита должна разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры в отношении процесса консолидации в ответ на оцененные риски существенных искажений финансовой отчетности группы, которые возникают в связи с процессом консолидации. Они должны включать оценку того, все ли компоненты были включены в финансовую отчетность группы.

187. Группа аудита должна оценить надлежащий характер, полноту и точность консолидационных корректировок и реклассификаций и проверить, существуют ли

какие-либо факторы риска недобросовестных действий или показатели возможной предвзятости руководства объекта аудита.

188. Группе аудита следует убедиться в том, что финансовая информация, идентифицированная государственным аудитором компонента, была включена в отчетность группы.

189. Руководитель группы аудита должен определить, было ли получено достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в результате выполнения аудиторских процедур в отношении процесса консолидации и работы, выполненной группой аудита и государственным аудиторами компонентов, на основании которого можно выразить мнение по аудиту финансовой отчетности группы.

190. Руководитель группы аудита должен оценить влияние на мнение по аудиту финансовой отчетности группы любых искажений (идентифицированных группой аудита или сообщенных государственным аудиторами компонентов) и любых случаев невозможности получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства.

191. Группа аудита должна включать рассмотрение следующих вопросов в аудиторскую документацию:

1) анализ компонентов, указывая те, которые являются значимыми, и вид работ, выполненной в отношении финансовой информации компонентов;

2) характер, сроки выполнения и объем участия группы аудита в работе, выполняемой государственным аудиторами компонентов в отношении значимых компонентов, включая, в зависимости от обстоятельств, проверку группой аудита соответствующих частей аудиторской документации государственных аудиторов компонентов и сделанных на ее основе выводов;

3) письменный обмен информацией между группой аудита и государственным аудиторами компонента.

Глава 8. Рассмотрение вопросов соблюдения законодательства при проведении аудита финансовой отчетности

192. Государственному аудитору следует получить достаточные надлежащие доказательства о соблюдении законов и нормативных правовых актов, которые оказывают прямое существенное влияние на суммы, указываемые в финансовой отчетности, и раскрываемую в ней информацию.

193. Государственный аудитор не несет ответственность за предотвращение несоответствий и не обязан выявлять все нарушения законов и нормативных правовых актов, не влияющих напрямую на финансовую отчетность.

194. В соответствии с требованиями Стандарта, государственному аудитору необходимо понимать законодательную и нормативную правовую базу, применимую к деятельности объекта аудита.

195. Государственному аудитору следует принимать во внимание, что положения некоторых законов или нормативно-правовых актов имеют прямое влияние на финансовую отчетность, так как они определяют характер сумм и информации, подлежащих раскрытию в отчетности (бюджетное, налоговое и пенсионное законодательство), в то время как другие законы или нормативные правовые акты подлежат соблюдению руководством объекта аудита или определяют условия осуществления операционной деятельности объекта аудита, и такие законы или нормативные правовые акты не оказывают прямого влияния на финансовую отчетность (соблюдение условий лицензии, соблюдение нормативных требований платежеспособности, соблюдение экологических норм).

196. Несоблюдение законов и нормативных правовых актов Республики Казахстан может привести к штрафам, судебным разбирательствам или другим последствиям для объекта аудита, и это может существенно повлиять на финансовую отчетность.

197. Если в ходе проведения аудита финансовой отчетности государственным аудитором выявлены нарушения законодательства Республики Казахстан, им должны быть применены меры реагирования финансового контроля.