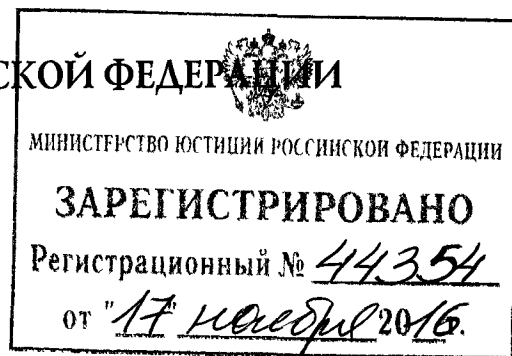




МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

(МИНФИН РОССИИ)

ПРИКАЗ



№ 207н

09.11.2016

Москва

**О введении в действие международных стандартов аудита
на территории Российской Федерации**

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

1. Ввести в действие на территории Российской Федерации:
 - 1) Международный стандарт аудита 210 «Согласование условий аудиторских заданий» (приложение № 1);
 - 2) Международный стандарт аудита 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» (приложение № 2);
 - 3) Международный стандарт аудита 230 «Аудиторская документация» (приложение № 3);
 - 4) Международный стандарт аудита 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» (приложение № 4);
 - 5) Международный стандарт аудита 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода» (приложение № 5);
 - 6) Международный стандарт аудита 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации» (приложение № 6);
 - 7) Международный стандарт аудита 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности» (приложение № 7);

8) Международный стандарт аудита 580 «Письменные заявления» (приложение № 8);

9) Международный стандарт аудита 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)» (приложение № 9);

10) Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» (приложение № 10);

11) Международный стандарт аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» (приложение № 11);

12) Международный стандарт аудита 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» (приложение № 12);

13) Международный стандарт аудита 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении» (приложение № 13);

14) Международный стандарт аудита 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность» (приложение № 14);

15) Международный стандарт аудита 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» (приложение № 15);

16) Международный стандарт аудита 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения» (приложение № 16);

17) Международный стандарт аудита 805 «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности» (приложение № 17);

18) Международный стандарт аудита 810 «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности» (приложение № 18).

2. Установить, что международные стандарты аудита, указанные в пункте 1 настоящего приказа:

вступают в силу на территории Российской Федерации со дня их официального опубликования;

применяются начиная с года, следующего за годом, в котором вступили в силу на территории Российской Федерации;

применяются для проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной за любые отчетные периоды.

3. Установить, что в 2017 году в случае, если договор на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации был заключен до 1 января 2017 года, аудиторская организация, индивидуальный аудитор

вправе проводить аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе составлять аудиторское заключение, по такому договору в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, действовавшими до вступления в силу международных стандартов аудита, указанных в пункте 1 настоящего приказа.

Министр

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, cursive letters that appear to read 'А.Г. Силуанов'. The signature is written with a fluid, continuous stroke.

А.Г. Силуанов

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 210 «СОГЛАСОВАНИЕ УСЛОВИЙ АУДИТОРСКИХ ЗАДАНИЙ»

Международный стандарт аудита МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий стандарт устанавливает обязанности аудитора при согласовании условий аудиторского задания с руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление. Также рассматривается установление наличия некоторых обязательных условий для проведения аудита, обязанности по обеспечению которых возложены на руководство и, когда это уместно, на лиц, отвечающих за корпоративное управление. Те аспекты принятия условий проведения аудита, которые зависят от аудитора, рассматриваются в МСА 220¹ (см. пункт А1).

Дата вступления в силу

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

Цель

3. Цель аудитора состоит в том, чтобы принять предложение о проведении аудита или продолжить его проведение лишь в тех случаях, когда согласованы основные условия, на основании которых он должен проводиться, что достигается:
 - (а) установлением факта наличия обязательных условий для проведения аудита;
 - (б) подтверждением достигнутого между аудитором и руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, единого понимания условий аудиторского задания.

Определения

4. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:

обязательные условия проведения аудита – использование руководством при составлении финансовой отчетности приемлемой концепции подготовки финансовой отчетности и согласие руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, с основополагающим допущением об их ответственности², исходя из которого проводится аудит.

5. Для целей настоящего стандарта упоминание далее по тексту слова «руководство» следует читать как «руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление».

¹ МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»

² МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 13.

Требования

Обязательные условия для проведения аудита

6. Для того чтобы установить, существуют ли обязательные условия для проведения аудита, аудитор должен:
- (a) определить, приемлема ли та концепция подготовки финансовой отчетности, которая будет применена при подготовке финансовой отчетности (см. пункты А2–А10);
 - (b) получить согласие руководства о том, что оно подтверждает и осознает свою ответственность (см. пункты А11–А14, А20):
 - (i) за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая, где это уместно, ее достоверное представление (см. пункт А15);
 - (ii) за такой внутренний контроль, который руководство считает необходимым для того, чтобы обеспечить подготовку финансовой отчетности, свободной от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки (см. пункты А16–А19);
 - (iii) за то, чтобы обеспечить аудитора:
 - a. доступом ко всей информации, о которой известно [руководству] и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например, к данным бухгалтерского учета, документации и прочим сведениям;
 - b. дополнительной информацией, которую аудитор может запросить у [руководства] для целей аудита;
 - c. неограниченной возможностью информационного взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.

Ограничение объема работ в рамках аудита до принятия условий аудиторского задания

7. В случае, когда руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, накладывают в условиях предлагаемого аудиторского задания такое ограничение на объем работ, выполняемых аудитором, при котором аудитор считает, что это ограничение приведет к тому, что он в итоге откажется от выражения мнения о финансовой отчетности, то аудитор не может принять предложение о проведении такого ограниченного задания в качестве варианта аудита, за исключением случаев, когда это требуется законами или нормативными актами.

Прочие факторы, воздействующие на принятие предложения о проведении аудита

8. В случае, когда соответствующие обязательные условия для проведения аудита отсутствуют, аудитор должен обсудить ситуацию с руководством. За исключением случаев, когда это требуется законами или нормативными актами, аудитор не может принять предложение о выполнении аудита:
- (a) если аудитор определил, что концепция подготовки финансовой отчетности, которая будет применяться при подготовке финансовой отчетности, является неприемлемой, за исключением условий, описанных в пункте 19;
 - (b) если согласие, предусмотренное пунктом 6(b), не получено.

Согласование условий аудиторских заданий

9. Аудитор должен в зависимости от обстоятельств согласовать условия аудиторского задания либо с руководством, либо с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт А21).
10. В соответствии с пунктом 11 согласованные условия аудиторского задания должны быть отражены в письме-соглашении об условиях аудиторского задания или оформлены иным письменным соглашением в надлежащей форме и должны включать (см. пункты А22–А25):
- (a) цель и объем аудита финансовой отчетности;
 - (b) обязанности аудитора;

- (с) обязанности руководства;
 - (d) указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности;
 - (е) описание предполагаемой формы и содержания заключений и отчетов, которые должен выпустить аудитор, а также заявление о том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых заключение или отчет аудитора могут отличаться от ожидаемого по форме и содержанию.
11. Если закон или нормативный акт достаточно детально предписывают условия аудиторского задания, описанные в пункте 10, аудитор не обязан излагать их в письменном соглашении, достаточно указания на тот факт, что в данном случае применяется такой закон или нормативный акт, а также на то, что руководство подтверждает и осознает его обязанности, как это изложено в пункте 6(b) (см. пункты A22, A26–A27).
12. Если закон или нормативный акт предписывают обязанности руководства, сходные с теми, которые описаны в пункте 6(b), или аудитор может определить, что соответствующий закон или нормативный акт включают обязанности, которые, по мнению аудитора, по сути равнозначны обязанностям, описанным в этом пункте, то аудитор может для изложения информации по таким являющимся равнозначными обязанностям в письменном соглашении пользоваться формулировками соответствующего закона или нормативного акта. По тем обязанностям, которые не предписаны в законах или нормативных актах таким образом, что их действие равнозначно, письменное соглашение должно их описывать тем же способом, что и в пункте 6(b) (см. пункт A26).

Повторные аудиторские задания

13. При проведении повторных аудиторских заданий аудитор должен оценить необходимость пересмотра условий аудиторского задания в сложившихся обстоятельствах, а также необходимость напоминания организации о действующих условиях аудиторского задания (см. пункт A28).

Принятие изменений в условиях аудиторского задания

14. Аудитору запрещается соглашаться на внесение изменений в условия аудиторского задания в случаях, когда для этого отсутствует разумное обоснование (см. пункты A29–A31).
15. Если до завершения аудиторского задания аудитор получает запрос на замену проводимого аудита на такую проверку, которая обеспечивает более низкий уровень уверенности, аудитор должен определить, существует ли для этого какое-либо разумное обоснование (см. пункты A32–A33).
16. Если условия аудиторского задания меняются, аудитор и руководство должны согласовать и изложить новые условия выполнения задания в тексте письма-соглашения о проведении аудита или иной приемлемой разновидности письменного соглашения.
17. Если аудитор не в состоянии согласовать изменения условий аудиторского задания, а руководство не разрешает ему продолжать начатое задание на исходных условиях, аудитор должен:
- (а) отказаться от дальнейшего проведения этого аудиторского задания, если это допускается в соответствии с применимыми законами или нормативными актами;
 - (b) определить, предусмотрена ли обязанность – договорная или иного рода – докладывать о таких обстоятельствах третьим лицам, таким как лица, отвечающие за корпоративное управление, собственники или регулирующие органы.

Дополнительные соображения при принятии условий задания

Стандарты финансовой отчетности, дополненные законами или нормативными актами

18. Если стандарты финансовой отчетности, установленные соответствующей уполномоченной или признанной организацией по выработке стандартов, дополнены законами или нормативными актами, аудитор должен определить, нет ли противоречий между этими стандартами финансовой отчетности и этими дополнительными требованиями. Если такие противоречия имеются, аудитор должен обсудить с руководством характер соответствующих дополнительных требований и должен согласовать один из двух вариантов действий:
- (а) дополнительные требования могут быть выполнены путем дополнительных раскрытий в финансовой отчетности или

- (b) описание соответствующей применимой концепции подготовки финансовой отчетности в финансовой отчетности может быть соответствующим образом отредактировано.

Если ни один из этих двух вариантов действий не возможен, аудитор должен определить, не следует ли ему видоизменить его аудиторское мнение в соответствии с МСА 705³ (см. пункт А34).

*Концепция подготовки финансовой отчетности предписана законом или нормативным актом—
прочие факторы, оказывающие влияние на принятие условий задания*

19. Если аудитор определил, что соответствующая концепция подготовки финансовой отчетности, предписанная законом или нормативным актом, была бы неприемлемой, если бы не факт предписания ее законом или нормативным актом, аудитор должен принять предложение о выполнении аудиторского задания только в том случае, если имеются следующие условия (см. пункт А35):
- (a) руководство согласно обеспечить дополнительное раскрытие информации в финансовой отчетности, необходимое для того, чтобы избежать возможности введения в заблуждение;
 - (b) в условиях аудиторского задания признается, что:
 - (i) аудиторское заключение о финансовой отчетности будет содержать привлекающий внимание абзац, который будет указывать пользователям на дополнительное раскрытие информации в соответствии с МСА 706⁴;
 - (ii) соответствующее аудиторское мнение по финансовой отчетности не должно содержать таких выражений, как «представлена достоверно во всех существенных аспектах» или «дает правдивое и достоверное представление», за исключением случаев, когда от аудитора требуется законами или нормативными актами выразить его аудиторское мнение по финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности с применением этих выражений.
20. Если условия, обозначенные в пункте 19, отсутствуют, и аудитор в соответствии с законом или нормативным актом обязан выполнить аудиторское задание, он должен:
- (a) оценить влияние вводящего в заблуждение характера финансовой отчетности на его аудиторское заключение;
 - (b) включить надлежащее упоминание этого вопроса в условия аудиторского задания.

Аудиторское заключение предписывается законом или нормативным актом

21. В некоторых случаях законы или нормативные акты соответствующей юрисдикции предписывают формат или формулировки аудиторского заключения в таком виде или в таких терминах, которые значительно отличаются от требований Международных стандартов аудита. В этих обстоятельствах аудитор должен оценить:
- (a) не может ли возникнуть у пользователей неверное понимание той определенности, которую они почерпнут из аудита финансовой отчетности, и, если это так,
 - (b) могут ли дополнительные пояснения в аудиторском заключении уменьшить возможное неверное понимание⁵.

Если аудитор приходит к заключению, что дополнительные пояснения в аудиторском заключении не могут уменьшить возможное неверное понимание, он не может принять предложение о проведении этого аудита, за исключением случаев, когда это требуется законом или нормативным актом. Аудит, проведенный в соответствии с таким законом или нормативным актом, не соответствует Международным стандартам аудита. Следовательно, аудитор не может включать в аудиторское заключение какие-либо утверждения о том, что конкретное аудиторское задание проводилось в соответствии с Международными стандартами аудита⁶ (см. пункты А36–А37).

³ МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

⁴ МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении».

⁵ МСА 706.

⁶ См. также МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункт 43.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта (см. пункт 1)

- A1. Задания, обеспечивающие уверенность, включающие в себя аудиторские задания, могут приниматься к выполнению лишь в тех случаях, когда практикующий специалист считает, что соответствующие этические требования, такие как независимость и профессиональная компетентность, будут удовлетворены, а само задание содержит несколько характерных особенностей⁷. Обязанности аудитора в отношении этических требований в контексте принятия к выполнению аудиторского задания и в том случае, если они зависят от аудитора, рассматриваются в МСА 220⁸. Настоящий МСА рассматривает вопросы (или обязательные условия), которые зависят от аудируемой организации и которые должны быть согласованы между аудитором и руководством организации.

Обязательные условия для проведения аудита

Концепция подготовки финансовой отчетности (см. пункт 6(a))

- A2. Одно из условий принятия к выполнению задания, обеспечивающего уверенность, состоит в том, что критерии, упомянутые в определении задания, обеспечивающего уверенность, подходят и доступны предполагаемым пользователям⁹. Критерии представляют собой исходные данные, используемые для проведения оценки или измерения предмета задания, включая, где это уместно, исходные данные для представления и раскрытия информации. Пригодные критерии позволяют достаточно последовательно провести оценку или измерение того или иного предмета задания в контексте профессионального суждения. Для целей Международных стандартов аудита критерии, которые использует аудитор при аудите финансовой отчетности, включая, где это уместно, ее достоверное представление, дает соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности.
- A3. Без приемлемой концепции подготовки финансовой отчетности у руководства организации нет надлежащей основы для подготовки финансовой отчетности, а у аудитора нет пригодных критериев для аудита этой финансовой отчетности. Во многих случаях аудитор может допустить, что соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности является приемлемой, как это описано в пунктах А8–А9.

Определение приемлемости концепции подготовки финансовой отчетности

- A4. Факторы, имеющие непосредственное отношение к определению аудитором приемлемости концепции подготовки финансовой отчетности, которая должна применяться при подготовке финансовой отчетности, включают:
- характер аудируемой организации (например, является ли она коммерческой организацией, организацией государственного сектора или некоммерческой организацией);
 - назначение финансовой отчетности (например, предназначена ли она для удовлетворения обычных информационных потребностей широкого круга пользователей или специфических информационных потребностей конкретных пользователей);
 - характер финансовой отчетности (например, является ли финансовая отчетность полным комплектом финансовой отчетности или единственным финансовым отчетом);
 - предписывается ли соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности законами или нормативными актами.
- A5. Многие пользователи финансовой отчетности не имеют возможности затребовать финансовую отчетность, подготовленную с учетом их специфических информационных потребностей. Хотя невозможно удовлетворить все информационные потребности конкретных пользователей, существуют такие потребности в финансовой информации, которые являются общими для широкого круга пользователей. Финансовая отчетность, которая подготовлена в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, разработанной для удовлетворения общих

⁷ Международная концепция заданий, обеспечивающих уверенность, пункт 17.

⁸ МСА 220, пункты 9–11.

⁹ Международная концепция заданий, обеспечивающих уверенность, пункт 17(b)(ii).

потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей, называется финансовой отчетностью общего назначения.

- A6. В некоторых случаях финансовая отчетность может готовиться в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, разработанной для удовлетворения потребностей в финансовой информации конкретных пользователей. Такая финансовая отчетность называется финансовой отчетностью специального назначения. В этих обстоятельствах выбор соответствующей применимой концепции подготовки финансовой отчетности определяется потребностями в финансовой информации предполагаемых пользователей. Приемлемость тех или иных концепцией подготовки финансовой отчетности, разработанных с учетом потребностей в финансовой информации конкретных пользователей, рассматривается в МСА 800¹⁰.
- A7. Уже после принятия предложения о проведении аудита могут обнаружиться некоторые изъяны применимой концепции подготовки финансовой отчетности, указывающие на неприемлемость данной концепции. Когда использование этой концепции предписывается законами или нормативными актами, применяются требования пунктов 19–20. Когда использование этой концепции не предписывается законами или нормативными актами, руководство может принять решение о принятии другой концепции, которая будет приемлемой. Если руководство принимает такое решение, то с учетом требований пункта 16 для отражения смены применяемой концепции должны быть согласованы новые условия аудиторского задания, поскольку согласованные ранее условия теряют актуальность.

Концепции подготовки финансовой отчетности общего назначения

- A8. В настоящее время не существует объективного и авторитетного, признанного во всем мире обоснования, которое позволяло бы судить о приемлемости той или иной концепции подготовки финансовой отчетности общего назначения. В отсутствие такого обоснования предполагается, что для подготовки финансовой отчетности общего назначения приемлемо использовать стандарты финансовой отчетности, установленные органами, которые уполномочены или признаны как органы стандартизации финансовой отчетности организаций того или иного типа, при условии что такие органы в своей работе следуют установленному и прозрачному регламенту работы, подразумевающему взвешенность и учет мнений широкого круга заинтересованных сторон. Примеры таких стандартов финансовой отчетности включают:
- Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), разрабатываемые Советом по международным стандартам финансовой отчетности;
 - Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора (МСФООС), разрабатываемые Советом по международным стандартам финансовой отчетности для организаций общественного сектора;
 - принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, распространяемые соответствующей уполномоченной или признанной организацией по разработке стандартов в той или иной юрисдикции, при условии что данная организация в своей работе следует установленному и прозрачному регламенту работы, подразумевающему взвешенность и учет мнений широкого круга заинтересованных сторон.

Эти стандарты финансовой отчетности зачастую устанавливаются в качестве применимой концепции подготовки финансовой отчетности законами или нормативными актами, регулирующими подготовку финансовой отчетности общего назначения.

Концепции подготовки финансовой отчетности, предписываемые законом или нормативным актом

- A9. В соответствии с пунктом 6(а) от аудитора требуется определить, является ли приемлемой та концепция подготовки финансовой отчетности, которая будет применяться при подготовке финансовой отчетности. В некоторых юрисдикциях законы или нормативные акты могут устанавливать обязательное применение той или иной концепции подготовки финансовой отчетности для подготовки финансовой отчетности общего назначения организаций определенных типов. В отсутствие указаний на обратное такая концепция подготовки финансовой отчетности считается приемлемой для финансовой отчетности общего назначения, подготовленной такими

¹⁰ МСА 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения», пункт 8.

организациями. В том случае, когда такая концепция считается неприемлемой, применяются пункты 19–20.

Юрисдикции, в которых отсутствуют органы стандартизации или предписанные законом концепции подготовки финансовой отчетности

- A10. Когда организация зарегистрирована или ведет деятельность в такой юрисдикции, где отсутствует уполномоченный или признанный орган стандартизации либо где применение той или иной концепции подготовки финансовой отчетности не предписывается законами или нормативными актами, соответствующая концепция подготовки финансовой отчетности, применяемая при подготовке финансовой отчетности, определяется руководством организации. Рекомендации по порядку определения приемлемости тех или иных концепций подготовки финансовой отчетности в таких обстоятельствах содержатся в Приложении 2.

Согласование соответствующих обязанностей руководства (см. пункт 6(b))

- A11. Аудит в соответствии с МСА проводится на основании допущения, что члены руководства организации признали и осознают тот факт, что на них возлагаются обязанности, описанные в пункте 6(b)¹¹. В некоторых юрисдикциях такие обязанности могут описываться в законах или нормативных актах. В других юрисдикциях законы и нормативные акты могут содержать лишь поверхностное описание таких обязанностей либо полностью умалчивать о них. В таких вопросах Международные стандарты аудита не подменяют собой соответствующие законы или нормативные акты. Тем не менее само понятие независимого аудита требует от проводящего его аудитора, чтобы он воздерживался от принятия на себя ответственности за подготовку финансовой отчетности аудируемой организации или за соответствующую систему ее внутреннего контроля, а также чтобы у него имелись обоснованные ожидания получения всей необходимой для выполнения задания информации (включая информацию, полученную не из основного регистра и вспомогательных ведомостей), поскольку руководство организации в состоянии обеспечить или предоставить такую информацию. Поэтому основополагающее допущение имеет принципиальное значение для проведения независимого аудита. Во избежание недоразумений при согласовании текста условий аудиторского задания, как это описано в пунктах 9–12, с руководством аудируемой организации согласовывается также тот факт, что оно подтверждает и осознает, что на него возлагаются такие обязанности.
- A12. Способ распределения обязанностей по финансовой отчетности между руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, будет варьироваться в зависимости от ресурсов и структуры аудируемой организации, от имеющих отношение к аудиту закона или нормативного акта, а также от соответствующих ролей, которые играют внутри организации члены ее руководства и лица, отвечающие за корпоративное управление. В большинстве случаев руководство отвечает за исполнение, в то время как лица, отвечающие за корпоративное управление, отвечают за надзор за руководством. В некоторых случаях лица, отвечающие за корпоративное управление, могут иметь или могут возлагать на себя обязанность утверждения финансовой отчетности или наблюдения за имеющей отношение к финансовой отчетности системой внутреннего контроля аудируемой организации. В крупных организациях или в организациях государственного сектора некоторая группа лиц из числа отвечающих за корпоративное управление, например, аудиторский комитет, может быть наделена определенными обязанностями по осуществлению надзорных функций.
- A13. МСА 580 требует от аудитора запрашивать у руководства предоставление заявлений в письменном виде, подтверждающих выполнение руководством определенных обязанностей из числа возложенных на него¹². Таким образом, может оказаться целесообразным дать понять руководству, что от него будет ожидать получение таких заявлений в письменном виде, равно как и иных письменных заявлений, требуемых другими Международными стандартами аудита, а также, в случае необходимости, письменных заявлений в поддержку прочих аудиторских доказательств, относящихся к финансовой отчетности или к одному или более конкретным предпосылкам на уровне финансовой отчетности.
- A14. Если руководство не подтвердит свои обязанности или не согласится исполнить необходимые заявления в письменном виде, аудитор будет лишен возможности собрать достаточное количество

¹¹ МСА 200, пункт A2.

¹² МСА 580 «Письменные заявления», пункты 10–11.

надлежащих аудиторских доказательств¹³. Принимать предложение о выполнении аудита в таких обстоятельствах было бы неправильным, за исключением случаев, когда от аудитора требуют поступить таким образом соответствующий закон или нормативный акт. В случаях, когда от аудитора требуется принять предложение о выполнении аудита, у него может возникнуть необходимость пояснить руководству всю важность этих вопросов и их значение для подготовки аудиторского заключения.

Подготовка финансовой отчетности (см. пункт 6(b)(i))

- A15. Большинство концепций подготовки финансовой отчетности включают требования, относящиеся к представлению финансовой отчетности; для таких концепций *подготовка* финансовой отчетности в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности включает *представление*. В случае концепции достоверного представления степень важности цели отчетности – достижения достоверного представления – такова, что основополагающее допущение, которое согласовывается с руководством, включает непосредственное упоминание достоверного представления или обязанности руководства обеспечить, чтобы финансовая отчетность давала «правдивое и достоверное представление» в соответствии с данной концепцией подготовки финансовой отчетности.

Система внутреннего контроля (см. пункт 6(b)(ii))

- A16. Руководство несет ответственность за такую систему внутреннего контроля, которую считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок. Система внутреннего контроля вне зависимости от того, насколько она эффективна, в состоянии обеспечить организацию лишь разумной уверенностью относительно того, насколько достигнуты цели финансовой отчетности данной организации, что обусловлено неотъемлемыми ограничениями системы внутреннего контроля¹⁴.
- A17. Независимый аудит, проводимый в соответствии с Международными стандартами аудита, не отменяет необходимости поддержания системы внутреннего контроля, необходимой для подготовки финансовой отчетности руководством. Поэтому от аудитора требуется получить заявление руководства относительно того, что оно подтверждает и осознает свою ответственность за систему внутреннего контроля. Однако заявление, требуемое в пункте 6(b)(ii), не подразумевает, что аудитор обнаружит, что система внутреннего контроля, поддерживаемая руководством, выполнила свое предназначение или что она окажется свободна от недостатков.
- A18. Определение того, какие именно средства внутреннего контроля необходимы для обеспечения подготовки финансовой отчетности, остается за руководством. Термин «система внутреннего контроля» охватывает широкий круг видов деятельности в рамках компонентов, которые можно описать как среду контроля; процедуры оценки рисков организации; информационная система, связанная с финансовой отчетностью, в том числе соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие; контрольные виды деятельности; наблюдение за средствами контроля. Такая структура не обязательно отражает то, как именно может быть спроектирована, внедрена и поддерживаться в работоспособном состоянии система внутреннего контроля в той или иной организации или каким образом данная организация может классифицировать тот или иной компонент системы¹⁵. Система внутреннего контроля организации (в частности ее бухгалтерские регистры и записи или система бухгалтерского учета) будет отражать потребности руководства, степень сложности бизнеса, характер рисков, которым подвержена организация, а также соответствующие законы и нормативные акты.
- A19. В некоторых юрисдикциях закон или нормативный акт могут ссылаться на обязанность руководства отвечать за адекватность бухгалтерских регистров и записей или системы бухгалтерского учета. В некоторых случаях сложившаяся общепринятая практика может приводить к тому, что бухгалтерские регистры и записи или система бухгалтерского учета, с одной стороны, и система или системы внутреннего контроля, с другой стороны, могут восприниматься как отдельные и не связанные друг с другом системы. Поскольку бухгалтерские регистры и записи или система бухгалтерского учета являются неотъемлемой составной частью системы внутреннего контроля, как

¹³ МСА 580, пункт A26.

¹⁴ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт A53.

¹⁵ МСА 315 (пересмотренный), пункт A58 и Приложение 1.

это описано в пункте А18, ни в пункте 6(b)(ii), ни в описании обязанностей руководства они уже не упоминаются. Во избежание недоразумений может оказаться целесообразным разъяснение аудитором руководству области применения данной обязанности.

Особенности малых организаций (см. пункт 6(b))

А20. Одно из основных предназначений согласования условий аудиторского задания состоит в том, чтобы избежать недоразумений относительно взаимных обязанностей руководства и аудитора. Например, если в подготовке финансовой отчетности участвовало некое третье лицо, может оказаться полезным напомнить руководству, что подготовка финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности остается его обязанностью.

Согласование условий аудиторских заданий

Согласование условий аудиторского задания (см. пункт 9)

А21. При согласовании условий аудиторского задания роли руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, зависят от структуры управления аудируемой организацией и от соответствующих законов или нормативных актов.

*Письмо-соглашение об условиях аудиторского задания или другая форма письменного соглашения*¹⁶ (см. пункты 10–11)

А22. Отправка аудитором письма-соглашения об условиях аудиторского задания до начала аудита с целью помочь избежать недоразумений в отношении ее проведения соответствует интересам как аудируемой организации, так и аудитора. Однако в некоторых странах сама цель и объем аудиторского задания и соответствующие обязанности руководства и аудитора могут достаточно подробно описываться законом, то есть вопросы, описанные в пункте 10, определяются законом. Хотя в этих обстоятельствах пункт 11 разрешает аудитору включать в текст письма-соглашения об условиях аудиторского задания лишь ссылку на факт применения соответствующих законов или нормативных актов, а также на то, что руководство подтверждает и осознает свои обязанности, как это изложено в пункте 6(b), аудитор, тем не менее, может счесть целесообразным включить в текст письма-соглашения об условиях аудиторского задания и сами вопросы, описанные в пункте 10, для информирования руководства.

Форма и содержание письма-соглашения об условиях аудиторского задания

А23. Форма и содержание письма-соглашения об условиях аудиторского задания могут различаться в зависимости от организации. Информация об обязанностях аудитора, включенная в письмо-соглашение об условиях аудиторского задания, может быть основана на положениях МСА 200¹⁷. В пунктах 6(b) и 12 данного стандарта дается описание обязанностей руководства. В дополнение к вопросам, которые необходимо включить согласно пункту 10, в письме-соглашении об условиях аудиторского задания также могут быть даны ссылки, например:

- на детальное описание объема аудита, включая ссылку на применимое законодательство, нормативные акты, Международные стандарты аудита, этические и другие стандарты профессиональных организаций, которые соблюдает аудитор;
- любую другую форму информирования о результатах аудиторского задания;
- тот факт, что в силу неотъемлемых ограничений, присущих аудиту, в сочетании с неотъемлемыми ограничениями, присущими системам внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения могут остаться невыявленными, несмотря на надлежащее планирование и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита;
- организацию процесса планирования и проведения аудита, включая определение состава аудиторской группы;
- ожидание того, что руководство предоставит письменные заявления (см. также пункт А13);

¹⁶ В нижеследующих пунктах все упоминания письма-соглашения об условиях аудиторского задания следует читать как относящиеся к письму-соглашению об условиях аудиторского задания или к иной приемлемой форме письменного соглашения.

¹⁷ МСА 200, пункты 3–9.

- согласие руководства предоставить аудитором проект финансовой отчетности и всей прочей сопутствующей информации вовремя, чтобы аудитор мог завершить выполнение аудита в соответствии с предлагаемым графиком;
- согласие руководства информировать аудитора о фактах, которые могут оказать влияние на финансовую отчетность и о которых руководству может стать известно в период между датой аудиторского заключения и датой выпуска финансовой отчетности;
- основу расчета стоимости услуг и порядок выставления счетов;
- запрос руководству о подтверждении получения письма-соглашения об условиях аудиторского задания и согласия с указанными в нем условиями задания.

A24. При необходимости в письме-соглашении об условиях аудиторского задания могут также рассматриваться следующие вопросы:

- договоренности относительно участия других аудиторов и специалистов в некоторых аспектах выполнения аудита;
- договоренности относительно участия внутренних аудиторов и других сотрудников аудируемой организации;
- договоренности, которые необходимо достичь с предшествующим аудитором, если таковой существовал, в случае аудита организации, проводимого впервые данным аудитором;
- любые ограничения ответственности аудитора, когда существует такая возможность;
- ссылка на все дополнительные соглашения между аудитором и аудируемой организацией;
- любые обязанности предоставления рабочих документов аудита сторонним лицам.

Пример письма-соглашения об условиях аудиторского задания приводится в Приложении 1.

Аудит компонентов аудируемой организации

A25. Когда аудитор материнской организации также является аудитором компонента, факторы, которые могут повлиять на решение о том, следует ли высылать отдельное письмо-соглашение об условиях аудиторского задания в адрес данного компонента, включают следующую информацию:

- кто назначает аудитора компонента;
- должно ли быть подготовлено отдельное аудиторское заключение в отношении данного компонента;
- требования законодательства в отношении назначения аудитора;
- степень владения материнской организацией;
- степень независимости руководства компонента от материнской организации.

Обязанности руководства, предписываемые законами или нормативными актами (см. пункты 11–12)

A26. Если в обстоятельствах, описанных в пунктах A22 и A27, аудитор придет к выводу, что отсутствует необходимость включения некоторых условий аудиторского задания в текст письма-соглашения об условиях аудиторского задания, от аудитора все равно требуется в силу действия пункта 11 запросить у руководства письменное согласование того, что оно подтверждает и осознает, что на него возлагаются обязанности, описанные в пункте 6(b). Однако в соответствии с пунктом 12 такое письменное согласование может содержать формулировки соответствующего закона или нормативного акта, если такой закон или нормативный акт устанавливает обязанности руководства, которые по сути равнозначны обязанностям, описанным в пункте 6(b). Рекомендации относительно того, является ли равнозначным описание этих обязанностей в законах или нормативных актах в той или иной юрисдикции, возможно, уже существуют и выпущены от лица профессиональных объединений бухгалтеров, органа по стандартизации аудита или органа регулирования аудиторской деятельности.

Особенности организаций государственного сектора

A27. Обычно порядок назначения аудитора организаций государственного сектора, а также обязанности и полномочия аудитора организаций государственного сектора, включая полномочия получать доступ к бухгалтерским регистрам и прочей информации организации, устанавливаются законом или нормативным актом, регулирующими проведение аудита в государственном секторе. Если закон или нормативный акт достаточно детально предписывают условия аудиторского задания, аудитор организации государственного сектора может, тем не менее, решить, что было бы целесообразно подготовить более полное письмо-соглашение об условиях аудиторского задания, чем предписывается пунктом 11.

Повторные аудиторские задания (см. пункт 13)

A28. Аудитор может решить отказаться от того, чтобы в каждый период отсылать новое письмо-соглашение об условиях аудиторского задания или иное письменное соглашение. Однако следующие факторы могут свидетельствовать в пользу пересмотра условий аудиторского задания или напоминания организации о существующих условиях:

- любой признак того, что аудируемая организация неправильно понимает цель и объем аудита;
- любые пересмотренные или специальные условия аудиторского задания;
- недавнее изменение в составе высшего руководства;
- значительное изменение в составе собственников;
- значительное изменение в характере или масштабе деятельности аудируемой организации;
- изменение в требованиях закона или нормативных актах;
- изменение в концепции подготовки финансовой отчетности, принятой при подготовке финансовой отчетности;
- изменение в прочих требованиях, связанных с отчетностью.

Принятие изменений в условиях аудиторского задания

Запрос на внесение изменений в условия аудиторского задания (см. пункт 14)

A29. Запрос от аудируемой организации аудитору на внесение изменений в условия аудиторского задания может явиться результатом изменения обстоятельств, затрагивающих саму необходимость в данной услуге, непонимания характера аудита в изначально заказанном формате или ограничения объема аудита, наложенного руководством или вызванного иными обстоятельствами. Аудитор, как это требуется пунктом 14, изучает предложенное обоснование запроса на внесение изменений, уделяя особое внимание последствиям того или иного ограничения на объем аудита.

A30. Изменение в обстоятельствах, затрагивающее требования аудируемой организации, или неправильное понимание самой сути изначально заказанных услуг могут считаться разумными основаниями для запроса изменений в условиях аудиторского задания.

A31. Напротив, изменение условий не может считаться оправданным, если оказывается, что запрашиваемое изменение относится к информации, которая неверна, не является исчерпывающей или не удовлетворяет иным требованиям. В качестве примера может выступать ситуация, когда аудитор не в состоянии получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, касающихся дебиторской задолженности, а аудируемая организация запрашивает замену аудита на обзорную проверку, чтобы избежать получения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения.

Запрос замены аудита на обзорную проверку или на оказание сопутствующих услуг (см. пункт 15)

A32. Прежде чем согласиться на замену аудита на обзорную проверку или на сопутствующие услуги аудитору, который был назначен проводить аудит в соответствии с Международными стандартами аудита, может понадобиться в дополнение к вопросам, перечисленным выше в пунктах A29–A31, оценить все юридические и договорные аспекты последствий такой замены.

A33. Если аудитор придет к выводу, что имеется разумное обоснование замены аудита на обзорную проверку или на сопутствующие услуги, то вся выполненная к моменту замены аудиторская работа может оказаться уместной и в условиях изменившегося аудиторского задания; однако работа,

которую еще только предстоит выполнить, а также заключение, которое предстоит выпустить, должны быть такими, чтобы соответствовать уже пересмотренному аудиторскому заданию. Чтобы не ввести в заблуждение пользователя, в отчет по сопутствующим услугам не включаются ссылки:

- (а) на аудит, проводимый впервые, или
- (б) любые процедуры, которые, возможно, уже были выполнены в рамках аудиторского задания, проводимого впервые, за исключением случая, когда проведение аудита заменяется на выполнение согласованных процедур и, следовательно, упоминание тех процедур, которые уже были выполнены, составляет обычную часть отчета.

Дополнительные соображения при принятии условий задания

Стандарты финансовой отчетности, дополненные законами или нормативными актами (см. пункт 18)

- A34. В некоторых юрисдикциях к требованиям стандартов финансовой отчетности, установленных соответствующей уполномоченной или признанной организацией по выработке стандартов, могут добавляться дополнительные требования, относящиеся к подготовке финансовой отчетности, установленные законами или нормативными актами. В этих юрисдикциях соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности для целей применения Международных стандартов аудита охватывает как эту обозначенную концепцию подготовки финансовой отчетности, так и дополнительные требования, при условии что они не вступают в противоречие с обозначенной концепцией подготовки финансовой отчетности. Так может происходить, например, в случае, когда законы или нормативные акты предписывают дополнительное раскрытие информации, помимо предусмотренного соответствующими стандартами финансовой отчетности, или когда они сужают диапазон приемлемых вариантов выбора, который можно было бы делать в рамках соответствующих стандартов финансовой отчетности¹⁸.

Концепция подготовки финансовой отчетности предписана законами или нормативными актами — прочие факторы, оказывающие воздействие на принятие условий заданий (см. пункт 19)

- A35. В случае, если аудитор придет к выводу, что соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности, предписываемая законами или нормативными актами, в их отсутствие стала бы неприемлемой, законы или нормативные акты могут предписывать применение в аудиторском заключении определенных формулировок, таких как: «представлена достоверно во всех существенных аспектах» или «дает правдивое и достоверное представление». В этом случае предписанные законом формулировки аудиторского заключения значительно отличаются от требуемых Международными стандартами аудита (см. пункт 21).

Аудиторское заключение предписывается законами или нормативными актами (см. пункт 21)

- A36. Международные стандарты аудита требуют от аудитора, чтобы он не заявлял о соблюдении Международных стандартов аудита, если только аудитор не выполнит всех МСА, имеющих отношение к конкретному аудиторскому заданию¹⁹. Когда закон или нормативный акт предписывают формат или формулировки аудиторского заключения в таком виде или в таких терминах, которые значительно отличаются от требований Международных стандартов аудита, и аудитор приходит к выводу, что дополнительные пояснения в аудиторском заключении не могут устранить возможности непонимания, аудитор может рассмотреть возможность включения в текст фразы о том, что аудит не проводился в соответствии с МСА. Поощряется, однако, до той степени, до которой это практически осуществимо, применение аудитором Международных стандартов аудита, включая те МСА, в которых рассматривается аудиторское заключение, даже несмотря на то, что аудитору не разрешено считать проводимый аудит соответствующим Международным стандартам аудита.

Особенности организаций государственного сектора

- A37. В государственном секторе в рамках законодательства об аудите могут существовать конкретные требования, описывающие поручение на проведение аудита: например, от аудитора может потребоваться отчетываться напрямую министру, законодательному или общественному органу, если аудируемая организация попытается ограничить объем аудита.

¹⁸ В МСА 700, пункт 15, содержится требование по оценке того, насколько адекватно в финансовой отчетности упоминается или описывается соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности.

¹⁹ МСА 200, пункт 20.

Приложение 1

(См. пункты А23–А24)

Пример письма-соглашения об условиях аудиторского задания

Далее представлен пример письма-соглашения об условиях аудиторского задания для целей аудита финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Данное письмо не имеет обязательной силы и предназначено только для применения в качестве руководства, которое может использоваться вместе с замечаниями, изложенными в настоящем стандарте. Его необходимо изменять в соответствии с конкретными требованиями и обстоятельствами. Оно составлено для аудита финансовой отчетности за один отчетный период и потребует адаптации в случае применения к повторным аудиторским заданиям (см. пункт 13 настоящего стандарта). Возможно, необходимо будет прибегнуть к услугам юриста, чтобы определить, является ли предложенное письмо надлежащим.

Надлежащему представителю руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, организации ABC¹

[Цель и объем аудита]

Вы² просите нас провести аудит финансовой отчетности организации ABC, которая включает бухгалтерский баланс на 31 декабря 20X1 года и отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в собственном капитале и отчет о движении денежных средств за год, закончившийся на эту дату, а также краткий обзор основных положений учетной политики и прочую пояснительную информацию. Настоящим письмом мы рады подтвердить наше согласие принять задание и наше понимание данного аудиторского задания. Наш аудит будет проведен с целью выражения нами мнения о финансовой отчетности.

[Обязанности аудитора]

Мы будем проводить аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Данные стандарты требуют соблюдения этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включает проведение процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор процедур зависит от суждения аудитора и включает оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок. Аудит также включает оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных значений, подготовленных руководством, а также оценку представления финансовой отчетности в целом.

В силу неотъемлемых ограничений, присущих аудиту, в сочетании с неотъемлемыми ограничениями систем внутреннего контроля существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения могут остаться невыявленными, несмотря на надлежащее планирование и проведение аудита в соответствии с МСА.

В процессе оценки этих рисков аудитор изучает систему внутреннего контроля за подготовкой и достоверным представлением финансовой отчетности, чтобы разработать аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности внутреннего контроля. Тем не менее мы сообщим вам в письменном виде обо всех значительных недостатках системы внутреннего контроля в части, касающейся аудита финансовой отчетности организации, которые мы выявим по итогам аудита.

[Ответственность руководства и определение применимой концепции подготовки финансовой отчетности (для целей данного примера принято допущение, согласно которому аудитор установил, что законы или нормативные акты не регламентируют такую ответственность в надлежащих терминах, поэтому используются описания, представленные в пункте 6(b) данного стандарта).]

¹ В письме должны быть указаны надлежащие адресаты и ссылки согласно обстоятельствам выполнения задания, включая указание на соответствующую юрисдикцию. Очень важно указать надлежащих лиц (см. пункт А21).

² В тексте настоящего письма слова «вы», «мы», «нас», «руководство», «лица, отвечающие за корпоративное управление» и «аудитор» используются или изменяются в соответствии с обстоятельствами.

Наш аудит будет проводиться на том основании, что [руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление]³ признают и понимают свою ответственность:

- (а) за подготовку и достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности⁴;
- (б) за такую систему внутреннего контроля, которую [руководство] считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок
- (с) за предоставление нам
 - (i) доступа ко всей информации, о которой известно [руководству] и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например, к данным бухгалтерского учета, документации и прочим сведениям;
 - (ii) дополнительной информации, которую мы можем запросить у [руководства] для целей аудита;
 - (iii) неограниченного доступа к сотрудникам организации, у которых мы считаем необходимым получить аудиторские доказательства.

В рамках процесса проведения аудита мы будем запрашивать у [руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление] письменное подтверждение заявлений, сделанных для нас в связи с проведением аудита.

Мы рассчитываем на всестороннее сотрудничество со стороны ваших сотрудников в ходе аудита.

[Прочая значимая информация]

[Включить прочую информацию, например, соглашения об оплате услуг, порядок выставления счетов и другие особые условия в соответствии с обстоятельствами.]

[Составление заключений]

[Включите соответствующие ссылки на ожидаемую форму и содержание аудиторского заключения.]

Форма и содержание нашего заключения могут корректироваться с учетом результатов нашего аудита.

Просьба подписать и вернуть прилагаемый экземпляр настоящего письма в подтверждение получения и вашего согласия с условиями проведения аудита финансовой отчетности, включая наши соответствующие обязанности.

XYZ & Co.

Получение и согласие подтверждается от имени Организации ABC

(подпись)

.....

Фамилия, имя, отчество и должность

Дата

³ Используйте терминологию в соответствии с обстоятельствами.

⁴ Или, в случае необходимости, «за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности».

Приложение 2

(См. пункт А10)

Определение приемлемости той или иной концепции подготовки финансовой отчетности общего назначения

Юрисдикции, в которых отсутствуют уполномоченные или признанные органы стандартизации либо концепции подготовки финансовой отчетности, предписываемые законами или нормативными актами

1. Как указано в пункте А10 настоящего стандарта, когда организация зарегистрирована или ведет деятельность в юрисдикции, в которой отсутствуют уполномоченные или признанные органы стандартизации либо где применение той или иной концепции подготовки финансовой отчетности не предписывается законом или нормативным актом, руководство определяет применимую концепцию подготовки финансовой отчетности. Зачастую в таких юрисдикциях практика состоит в том, чтобы применять стандарты финансовой отчетности, установленные одним из органов, описанных в пункте А8 настоящего стандарта.
2. В иных случаях могут существовать сложившиеся приемы учета в той или иной юрисдикции, которые обычно признаются в качестве концепции подготовки финансовой отчетности для финансовой отчетности общего назначения, подготовленной определенными организациями, ведущими деятельность в данной юрисдикции. Когда принимается такая концепция подготовки финансовой отчетности, от аудитора пунктом б(а) настоящего стандарта требуется определить, могут ли эти сложившиеся приемы учета в совокупности составить приемлемую концепцию подготовки финансовой отчетности для финансовой отчетности общего назначения. Когда сложившиеся приемы учета широко используются в той или иной юрисдикции, представителями бухгалтерской профессии в данной юрисдикции, возможно, уже оценена приемлемость данной концепции подготовки финансовой отчетности от лица аудиторов. В иных случаях аудитор может и сам оценить это путем анализа того, присущи ли соответствующим сложившимся приемам учета те же признаки, которые обычно характерны для приемлемых концепций подготовки финансовой отчетности (см. пункт 3 ниже), или путем сравнения этих сложившихся приемов учета с требованиями существующей концепции подготовки финансовой отчетности, которая считается приемлемой (см. пункт 4 ниже).
3. Приемлемые концепции подготовки финансовой отчетности обычно демонстрируют следующие свойства, в силу наличия которых информация, предоставленная в финансовой отчетности, является полезной для предполагаемых пользователей:
 - (а) значимость, состоящая в том, что информация, предоставленная в финансовой отчетности, имеет непосредственное отношение к характеру аудируемой организации и назначению финансовой отчетности. Например, в случае с коммерческой организацией, которая готовит финансовую отчетность общего назначения, значимость оценивается в терминах той информации, которая необходима для удовлетворения общих информационных потребностей широкого круга пользователей при принятии ими экономических решений. Эти потребности обычно удовлетворяются путем представления финансового положения, финансовых результатов и движения денежных средств коммерческой организацией;
 - (б) полнота, состоящая в том, что никакие операции и события, остатки по счетам и раскрытие информации из тех, что могут оказать влияние на выводы, основанные на финансовой отчетности, не пропущены;
 - (в) надежность, состоящая в том, что информация, предоставленная в финансовой отчетности:
 - (i) там, где это применимо, отражает экономическую сущность событий и операций, а не только их юридическую форму;
 - (ii) приводит к получению, при использовании ею в подобных обстоятельствах, ожидаемо последовательных оценок, измерений, представлений и раскрытия информации;
 - (г) нейтральность, способствующая тому, что информация в финансовой отчетности свободна от предвзятости;
 - (д) понятность, заключающаяся в том, что информация в финансовой отчетности представлена ясно и всесторонне и не предполагает возможности значительных различий при ее толковании.

4. Аудитор может решить провести сравнение сложившихся приемов учета с требованиями той или иной существующей концепции подготовки финансовой отчетности, которая считается приемлемой. Например, аудитор может сравнить сложившиеся приемы учета с МСФО. При проведении аудита малой организации аудитор может решить провести сравнение сложившихся приемов учета с концепцией подготовки финансовой отчетности, специально разработанной для таких организаций соответствующим уполномоченным или признанным органом стандартизации. Когда аудитор выполняет такое сравнение и выявляет отличия, решение о том, составляют ли принятые при подготовке финансовой отчетности сложившиеся приемы учета приемлемую концепцию подготовки финансовой отчетности, включает анализ причин выявленных отличий, а также того, не приведет ли применение этих сложившихся приемов учета или описание этой концепции подготовки финансовой отчетности в финансовой отчетности к тому, что полученная в результате финансовая отчетность будет вводить пользователей в заблуждение.
5. Большое количество сложившихся приемов учета, разработанных для того, чтобы соответствовать тем или иным частным предпочтениям, не составляет приемлемую концепцию подготовки финансовой отчетности для финансовой отчетности общего назначения. Так, концепция соответствия не будет приемлемой концепцией подготовки финансовой отчетности, за исключением случаев, когда она широко принята в отдельной юрисдикции среди составителей и пользователей финансовой отчетности.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 220
«КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Международный стандарт аудита МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает особые обязанности аудитора в отношении процедур контроля качества при проведении аудита финансовой отчетности. Стандарт также рассматривает, когда это применимо, обязанности лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания. Настоящий МСА следует рассматривать вместе с соответствующими этическими требованиями.

Система контроля качества и роль аудиторских групп

2. Обязанностью аудиторской организации является установление системы, политики и процедур контроля качества. В соответствии с МСКК 1 у организации есть обязанность внедрить и поддерживать систему контроля качества, обеспечивающую ее разумную уверенность в том, что:
 - (a) организация и ее сотрудники соблюдают профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования;
 - (b) заключения, выпущенные организацией или руководителями аудиторских заданий, носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах¹.

Настоящий стандарт составлен с учетом допущения о том, что на организацию распространяется действие МСКК 1 или не менее строгие требования национального законодательства (см. пункт A1).

3. В контексте системы контроля качества аудиторской организации аудиторские группы отвечают за внедрение таких процедур контроля качества, которые применимы к конкретному аудиторскому заданию и обеспечивают организацию значимой информацией для функционирования той части системы контроля качества аудиторской организации, которая имеет отношение к независимости.
4. Аудиторские группы вправе полагаться на систему контроля качества аудиторской организации, за исключением случаев, когда информация, предоставленная организацией или иными лицами, предполагает иной подход (см. пункт A2).

¹ МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудиторские и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг», пункт 11.

Дата вступления в силу

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

Цель

6. Цель аудитора состоит в том, чтобы внедрить процедуры контроля качества на уровне проводимого аудиторского задания, обеспечивающие разумную уверенность аудитора в том, что:
 - (а) проводимый аудит соответствует профессиональным стандартам и применимым законодательным и нормативным требованиям;
 - (б) выпущенное аудиторское заключение имеет надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

Определения

7. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (а) руководитель задания² – партнер или иной сотрудник аудиторской организации, который отвечает за задание и его выполнение, а также за выпускаемое от имени аудиторской организации заключение и которому предоставлены, если необходимо, надлежащие полномочия профессиональной организацией, юридическим лицом или органом регулирования;
 - (б) проверка качества выполнения задания – процесс, выполненный по состоянию на или до даты заключения и призванный объективно оценить значимые суждения аудиторской группы и ее выводы, сделанные при формулировании заключения. Процесс проверки качества выполнения задания предназначен для аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и других заданий, при их наличии, для которых, как установила аудиторская организация, требуется проверка качества выполнения задания;
 - (с) лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания – партнер, иной сотрудник аудиторской организации, стороннее лицо надлежащей квалификации, или группа таких лиц, никто из которых не входит в состав аудиторской группы, с достаточным и надлежащим опытом и полномочиями, позволяющими объективно оценить значимые суждения, которые сделаны аудиторской группой, и выводы, к которым она пришла при формулировании заключения;
 - (d) Аудиторская группа – все партнеры и сотрудники, выполняющие конкретное задание, а также любые лица, привлеченные аудиторской организацией или организацией, входящей в сеть, которые выполняют процедуры в рамках данного задания; При этом данный термин не относится к внешним экспертам, привлеченным аудиторской организацией или организацией, входящей в сеть³; Понятие «аудиторская группа» также включает работников службы внутреннего контроля клиента, которые непосредственно участвуют в выполнении аудиторского задания, когда внешний аудитор соблюдает требования МСА 610 (пересмотренного, 2013 г.)⁴.
 - (е) аудиторская организация – индивидуально практикующий специалист, партнерство, или корпорация, или другая организация профессиональных бухгалтеров;

² Под терминами «руководитель задания», «партнер» и «аудиторская организация» в соответствующих случаях следует понимать эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе.

³ МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора», пункт 6(а), содержит определение термина «эксперт аудитора».

⁴ МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов» устанавливает ограничения на непосредственное участие. В стандарте установлено, что внешнему аудитору может быть запрещено использование непосредственного участия внутренних аудиторов по закону или нормативному акту. Таким образом, использование непосредственного участия разрешено, но имеет ограничения.

- (f) инспектирование – процедуры, предназначенные для обеспечения доказательств соблюдения аудиторскими группами политики и процедур контроля качества, установленных в организации в отношении завершенных заданий;
- (g) организация, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам – организация, акции, долевыe или долговые инструменты которой котируются или включены в котировальные списки на какой-либо признанной фондовой бирже либо предлагаются к продаже в соответствии с регламентами признанной биржи или иной аналогичной организации;
- (h) мониторинг – процесс, предусматривающий непрерывный анализ и оценку системы контроля качества аудиторской организации, в том числе периодическое инспектирование на выборочной основе завершенных аудиторских заданий, с целью обеспечить аудиторской организации разумную уверенность в том, что ее система контроля качества работает эффективно;
- (i) организация, входящая в сеть – аудиторская организация, которая принадлежит сети.
- (j) сеть – крупная структура, которая:
 - (i) нацелена на сотрудничество;
 - (ii) в явной форме нацелена на извлечение прибыли или разделение затрат либо предусматривает общих владельцев, общий контроль или общих членов руководства, общую внутреннюю политику и процедуры контроля качества, общую бизнес-стратегию, использование общего фирменного наименования или значительной части профессиональных ресурсов;
- (k) партнер – любое физическое лицо, имеющее полномочия возложить на аудиторскую организацию обязательства по оказанию профессиональных услуг;
- (l) персонал – партнеры и сотрудники;
- (m) профессиональные стандарты – Международные стандарты аудита и соответствующие этические требования;
- (n) соответствующие этические требования – этические требования, предъявляемые аудиторской группе и лицам, осуществляющим проверку качества выполнения задания, к которым обычно относят части А и Б *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров* Совета по международным стандартам этики бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), а также более строгие требования национального законодательства;
- (o) сотрудники – не входящие в состав партнеров нанятые аудиторской организацией профессионалы, включая экспертов;
- (p) стороннее лицо надлежащей квалификации – лицо, которое не является сотрудником организации, обладающее компетенцией и способностями, чтобы действовать в качестве руководителя проекта/задания, например, партнер другой организации или сотрудник (с соответствующим опытом), состоящий либо в профессиональном объединении бухгалтеров, члены которого могут проводить аудит и обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов или выполнять иные задания, обеспечивающие уверенность, или задания, по оказанию сопутствующих услуг, либо в организации, оказывающей соответствующие услуги по контролю качества.

Требования

Ответственность руководителя за качество аудита

8. Руководитель задания принимает на себя ответственность за общее качество всех аудиторских заданий, на проведение которых он назначен (см. пункт А3).

Соответствующие этические требования

9. На протяжении всего аудита руководитель задания должен сохранять бдительность путем наблюдения и, при необходимости, проведения служебных расследований в отношении

доказательств несоблюдения соответствующих этических требований членами аудиторской группы (см. пункты А4–А5).

10. В случаях, когда руководителю задания становится известно через систему контроля качества или из иных источников о фактах, свидетельствующих о несоблюдении аудиторской группой соответствующих этических требований, руководитель задания должен, проведя консультации с другими ответственными лицами в аудиторской организации, определить надлежащие меры реагирования (см. пункт А5).

Независимость

11. Руководитель задания должен прийти к заключению о соблюдении требований независимости, которые применяются к конкретному аудиту. Для этих целей руководитель задания (см. пункт А5):
 - (а) получает соответствующую информацию от аудиторской организации и, где это применимо, от организации, входящей в сеть, для выявления и оценки обстоятельств и отношений, создающих угрозы независимости;
 - (б) оценивает информацию по выявленным, если таковые имеются, нарушениям политики и процедур аудиторской организации по обеспечению независимости для определения того, создают ли они угрозу независимости для конкретного аудиторского задания;
 - (с) принимает необходимые меры для устранения таких угроз или для их ослабления до приемлемого уровня путем принятия мер предосторожности или, если сочтет целесообразным, отказывается от дальнейшего проведения этого аудиторского задания, если такой отказ возможен в соответствии с применимыми законами или нормативными актами. Руководитель задания должен немедленно докладывать в организацию о любых случаях, когда он оказывается не в состоянии разрешить ситуацию самостоятельно, с тем чтобы были приняты необходимые меры (см. пункты А6–А7).

Принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение определенных заданий

12. Руководитель задания должен убедиться в том, что выполняются надлежащие процедуры относительно принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения определенных заданий, а также должен определить, что сделанные в этом отношении выводы носят надлежащий характер (см. пункты А8–А9).
13. Если руководитель задания получает информацию, которая, если бы она была доступна ранее, привела к тому, что аудиторская организация отказалась бы от предложения о проведении аудита, он должен безотлагательно передать эту информацию в организацию, с тем чтобы организация и руководитель задания могли принять необходимые меры (см. пункт А9).

Назначение аудиторских групп

14. Руководитель задания должен убедиться в том, что аудиторская группа, а также все эксперты аудитора, которые не входят в состав аудиторской группы, совокупно обладают соответствующими знаниями и навыками, чтобы:
 - (а) провести аудит в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями;
 - (б) обеспечить выпуск соответствующего обстоятельствам аудиторского заключения (см. пункты А10–А12).

Выполнение задания

Руководство, контроль и проведение

15. Руководитель задания принимает на себя ответственность:
 - (а) за руководство, контроль и проведение задания в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями (см. пункты А13–А15, А20);
 - (б) за соответствие аудиторского заключения обстоятельствам задания.

Обзорные проверки

16. Руководитель задания принимает на себя ответственность за проведение обзорных проверок в соответствии с политикой и процедурами аудиторской организации по проведению обзорных проверок (см. пункты A16–A17, A20).
17. На дату аудиторского заключения или до этой даты руководитель задания должен путем обзора аудиторской документации и обсуждения с членами аудиторской группы убедиться в том, что собрано достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств в поддержку сделанных выводов и для обеспечения выпуска аудиторского заключения (см. пункты A18–A20).

Консультации

18. Руководитель задания должен:
 - (a) нести ответственность за то, чтобы члены аудиторской группы надлежащим образом консультировались по сложным или спорным вопросам;
 - (b) убедиться в том, что члены аудиторской группы во время проведения задания организовали получение необходимых консультаций как внутри аудиторской группы, так и между аудиторской группой и другими специалистами соответствующего уровня внутри организации или за ее пределами;
 - (c) убедиться в том, что характер и объемы этих консультаций, а также выводы, сделанные на их основе, согласованы с теми, кто их предоставил;
 - (d) определить, что выводы, сделанные на основе консультаций, реализованы (см. пункты A21–A22).

Проверка качества выполнения задания

19. При проведении аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, а также проведении аудита в иных случаях, когда аудиторская организация определила, что по ним необходима проверка качества выполнения задания, руководитель аудиторского задания должен:
 - (a) определить, что состоялось назначение лица, ответственного за проверку качества выполнения задания;
 - (b) обсуждать важные вопросы, возникающие в течение проводимого аудита, включая и те, что выявляются на этапе проверки качества выполнения задания, с лицом, осуществляющим такую проверку;
 - (c) не датировать аудиторское заключение до завершения проверки качества выполнения задания (см. пункты A23–A25).
20. Лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, должно провести объективную оценку значимых суждений, сделанных аудиторской группой, и выводов, полученных при формировании аудиторского заключения. Данная оценка должна включать:
 - (a) обсуждение значимых вопросов с руководителем аудита;
 - (b) анализ финансовой отчетности и предлагаемого аудиторского заключения;
 - (c) выборочную проверку аудиторской документации в отношении значимых суждений, принятых аудиторской группой, и сделанных ею выводов;
 - (d) оценку выводов, которые сделала аудиторская группа при формулировании аудиторского заключения, и анализ того, является ли предлагаемое аудиторское заключение правильным (см. пункты A26–A27, A29–A31).
21. При проведении аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, лицо, ответственное за проверку качества выполнения задания, проводя проверку качества выполнения задания, должно также проанализировать:
 - (a) оценку аудиторской группой независимости аудиторской организации в отношении конкретного аудиторского задания;

- (b) факт наличия или отсутствия в ходе проверки необходимых консультаций по вопросам, вызвавшим расхождения во мнениях, или по иным сложным или спорным вопросам, а также выводы, сделанные по результатам этих консультаций;
- (c) факт того, отражает ли отобранная для проверки качества выполнения задания аудиторская документация фактически выполненную работу в отношении значимых суждений, а также поддерживает ли она сделанные выводы (см. пункты А28–А31).

Расхождения во мнениях

22. Если внутри аудиторской группы или с лицами, предоставляющими консультации, или, где это применимо, между руководителем задания и лицом, ответственным за качество выполнения задания, возникают расхождения во мнениях, аудиторская группа должна следовать политике и процедурам аудиторской организации по рассмотрению и разрешению расхождений во мнениях.

Мониторинг

23. Эффективная система контроля качества включает те или иные меры мониторинга, призванные обеспечить аудиторскую организацию разумной уверенностью в том, что ее политика и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, актуальны, достаточны и функционируют эффективно. Руководитель задания должен анализировать результаты мониторинга аудиторской организацией выполняемых заданий, используя материалы, рассылаемые по внутрифирменным каналам, и, если возможно, материалы других организаций, входящих в сеть, на предмет того, могут ли выявленные и описанные в этих материалах недостатки оказать негативное воздействие на проводимый аудит (см. пункты А32–А34).

Документация

24. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию:⁵
- (a) выявленные проблемы в отношении соблюдения соответствующих этических требований и сведения как они были разрешены;
 - (b) выводы по вопросу соблюдения тех требований независимости, которые применяются к конкретному аудиторскому заданию, а также соответствующие обсуждения с аудиторской организацией, которые поддерживают эти выводы;
 - (c) выводы, сделанные по вопросу принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения определенных заданий;
 - (d) характер и объемы консультаций в ходе проведения аудита, а также сделанные на их основе выводы (см. пункт А35).
25. Лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, в результате проверки по конкретному аудиторскому заданию, должно обеспечить документальное подтверждение того, что:
- (a) выполнены все процедуры, требуемые политикой аудиторской организации по проверке качества выполнения задания;
 - (b) проверка качества выполнения задания была завершена на дату аудиторского заключения или до этой даты;
 - (c) лицу, осуществляющему проверку качества выполнения задания, не известно ни о каких неразрешенных вопросах, которые заставили бы его полагать, что те значимые суждения, которые выработала аудиторская группа, и выводы, к которым она пришла, оказались неправильными.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

⁵ МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11, А6.

Система контроля качества и роль аудиторских групп (см. пункт 2)

A1. Обязанности аудиторской организации внедрить и поддерживать ее систему контроля качества для аудиторских заданий устанавливаются стандартом МСКК 1 или не менее строгими требованиями национального законодательства. Эта система контроля качества включает политику и процедуры, в которых рассматривается каждый из следующих элементов:

- ответственность руководства за качество внутри аудиторской организации;
- соответствующие этические требования;
- принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение определенных заданий;
- кадровые ресурсы;
- выполнение задания;
- мониторинг.

Требования национального законодательства, в которых устанавливаются обязанности аудиторской организации внедрить и поддерживать систему контроля качества, рассматриваются как не менее строгие, чем установлены МСКК 1, когда они описывают все перечисленные в настоящем пункте элементы и налагают на аудиторскую организацию обязанности, исполнение которых приводит к достижению тех же целей, что и выполнение требований стандарта МСКК 1.

Доверие к системе контроля качества аудиторской организации (см. пункт 4)

A2. За исключением случаев, когда информация, предоставленная организацией или иными лицами, предполагает обратное, аудиторская группа может положиться на систему контроля качества аудиторской организации, например, в отношении:

- профессиональной компетентности, обеспечиваемой программами подбора персонала и обучения;
- независимости за счет накопления и распространения значимой информации о независимости;
- поддержания отношений с клиентами за счет систем принятия и продолжения отношений;
- соблюдения применимых законодательных и нормативных требований за счет процесса мониторинга.

Ответственность руководителя за качество аудита (см. пункт 8)

A3. Принимая на себя ответственность за общее качество по каждому аудиторскому заданию, руководитель задания в своих действиях и соответствующих поручениях членам аудиторской группы подчеркивает:

- (a) важность для качества проверки следующих факторов:
 - (i) выполнения работ таким образом, чтобы всегда соответствовать профессиональным стандартам и применимым законодательным и нормативным требованиям;
 - (ii) безусловного соблюдения требований политики и процедур организации по контролю качества;
 - (iii) выпуска аудиторских заключений, которые всегда носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах;
 - (iv) способности членов аудиторской группы поднимать вопросы, требующие решения, не опасаясь негативных последствий для себя лично;
- (b) то обстоятельство, что качество имеет принципиальное значение при проведении аудита.

Соответствующие этические требования

Соблюдение соответствующих этических требований (см. пункт 9)

- A4. Кодекс СМСЭБ устанавливает основополагающие принципы профессиональной этики, которые включают:
- (a) честность;
 - (b) объективность;
 - (c) профессиональную компетентность и должную тщательность;
 - (d) конфиденциальность;
 - (e) профессиональное поведение.

Определения «организация», «сеть» и «организация, входящая в сеть» (см. пункты 9–11)

- A5. Определения «организация», «сеть» и «организация, входящая в сеть» в соответствующих этических требованиях могут отличаться от принятых в настоящем Международном стандарте аудита. Например, Кодекс СМСЭБ определяет «организацию» как:
- (a) индивидуально практикующего специалиста, партнерство или корпорацию профессиональных бухгалтеров;
 - (b) организацию, которая контролирует таких лиц через владение, руководство или при помощи иных средств;
 - (c) организацию, которая контролируется такими лицами через владение, руководство или при помощи иных средств.

Кодекс СМСЭБ также содержит рекомендации в отношении таких понятий, как «сеть» и «организация, входящая в сеть».

При соблюдении требований пунктов 9–11 определения, приведенные в соответствующих этических требованиях, применяются в той мере, в какой это необходимо, чтобы истолковать эти этические требования.

Угрозы независимости (см. пункт 11(c))

- A6. Руководитель задания может выявить такую угрозу независимости в рамках конкретного аудита, которую не удастся устранить или свести к приемлемо низкому уровню при помощи обычных мер предосторожности. В таком случае в соответствии с требованиями пункта 11(c) руководитель задания докладывает соответствующему лицу (лицам) в аудиторской организации, чтобы определить необходимые меры, которые могут включать устранение действий или интереса, создающих данную угрозу, или отказа от дальнейшего участия в аудите, если отказ аудитора разрешается применимыми законами или нормативными актами.

Особенности организаций государственного сектора

- A7. Независимость аудиторов государственного сектора может обеспечиваться мерами законодательного регулирования. Однако аудиторам государственного сектора или аудиторским организациям, выполняющим аудит в государственном секторе от имени назначаемого по закону аудитора, может понадобиться, в зависимости от условий задания на проведение аудита в той или иной юрисдикции, некоторая адаптация их подхода, с тем чтобы содействовать соблюдению требований пункта 11. Например, в тех случаях, когда задание на проведение аудита в организациях государственного сектора не разрешает отказ от аудиторского задания, раскрытие информации в публикуемом отчете о возникновении соответствующих обстоятельств, которые, если бы они возникли в частном секторе, привели бы к необходимости отказа аудитора.

Принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение определенных заданий (см. пункт 12)

- A8. МСКК 1 требует от аудиторской организации до принятия предложения о проведении аудита нового клиента, при решении вопроса о целесообразности продолжения уже выполняемого задания, а также при рассмотрении предложения о проведении нового задания уже имеющегося клиента собрать информацию, которая необходима в конкретных обстоятельствах⁶. При

⁶ МСКК 1, пункт 27(a).

определении того, надлежащие ли выводы были сделаны по поводу принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения определенных заданий, руководителю задания помогает информация о следующих факторах:

- честность основных владельцев, ключевых руководителей и лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемой организации;
- компетентность аудиторской группы для того, чтобы выполнить данное задание, а также наличие у нее необходимых возможностей, включая время и ресурсы;
- возможность соблюдения соответствующих этических требований аудиторской организацией и аудиторской группой;
- значимые вопросы, возникавшие в ходе текущего или предыдущего выполнения аудиторского задания, а также их последствия для продолжения отношений.

Особенности организаций государственного сектора (см. пункты 12–13)

A9. В государственном секторе назначение аудиторов может происходить в соответствии с процедурами, установленными в законе. Следовательно, некоторые требования и соображения относительно принятия и продолжения отношений с клиентами, принятие и выполнение аудиторских заданий в том виде, как они изложены в пунктах 12–13, A8, могут оказаться неприменимыми. Тем не менее информация, собранная в результате описанных процедур, может оказаться ценной для аудиторов государственного сектора при выполнении оценки рисков и при исполнении обязанностей по составлению отчетов.

Назначение аудиторских групп (см. пункт 14)

A10. Аудиторская группа включает лицо, применяющее знания специализированной области бухгалтерского учета или аудита, будь то специально нанятое или состоящее в штате аудиторской организации, если таковая имеется, которое выполняет аудиторские процедуры в интересах данного задания. Однако лицо такой компетентности не входит в число членов аудиторской группы, если единственной формой участия этого лица в этом задании является консультирование. Консультации рассматриваются в пунктах 18, A21–A22.

A11. При оценке того, насколько можно ожидать, что аудиторская группа в целом окажется компетентной и способной, руководитель задания может рассмотреть следующие характеристики данной группы:

- понимание специфики аудиторских заданий подобного характера и сложности, наличие практического опыта в этой области, достигаемые соответствующей профессиональной подготовкой и участием;
- понимание профессиональных стандартов и применимых законодательных и нормативных требований;
- технические знания, включая знание соответствующих информационных технологий и специализированных областей бухгалтерского учета или аудита;
- знание соответствующих отраслей, в которых осуществляет деятельность данный клиент;
- способность формировать профессиональное суждение;
- понимание политики и процедур контроля качества аудиторской организации.

Особенности организаций государственного сектора

A12. В государственном секторе для надлежащего исполнения условий задания на проведение аудита в той или иной юрисдикции могут потребоваться особые навыки, а также дополнительные необходимые знания. Такие знания могут включать понимание особенностей предоставления отчетов, в том числе составление отчетности в интересах законодательного органа или иного органа государственного управления либо для удовлетворения государственного интереса. Свойственный аудиту в государственном секторе более широкий охват может включать, например, некоторые аспекты аудита результативности работы или всестороннюю оценку соблюдения требований законов, нормативных актов и иных источников права, а также предотвращение и обнаружение недобросовестных действий и коррупции.

Выполнение задания

Руководство, контроль и проведение (см. пункт 15(a))

A13. Руководство аудиторской группой включает информирование членов группы по таким вопросам, как:

- их обязанности, включая необходимость соблюдения соответствующих этических требований, а также необходимость планирования и проведения аудита с профессиональным скептицизмом, как того требует стандарт МСА 200⁷;
- обязанности каждого из партнеров в случае, когда для проведения аудита привлекается более одного партнера;
- цели работ, которые необходимо выполнить;
- характер бизнеса аудируемой организации;
- вопросы, связанные с риском;
- проблемы, которые могут возникать;
- детальный подход к выполнению данного аудита.

Обсуждение между членами аудиторской группы позволяет менее опытным членам группы задать вопросы более опытным ее членам и таким образом наладить надлежащее профессиональное общение внутри аудиторской группы.

A14. Правильная организация командной работы и обучения помогает менее опытным членам аудиторской группы ясно понять цели порученных работ.

A15. Контроль включает такие мероприятия, как:

- контроль за ходом выполнения аудита;
- анализ компетентности и способностей отдельных членов аудиторской группы, включая понимание того, имеется ли у них достаточное время для выполнения порученных им работ, понимают ли они полученные инструкции, а также того, выполняются ли работы в соответствии с запланированным подходом к конкретному аудиторскому заданию;
- рассмотрение значимых вопросов, возникающих в ходе проводимого аудита, изучение их значимости и внесение соответствующих корректив в изначально запланированный подход;
- выявление вопросов для консультаций или рассмотрения более опытными членами аудиторской группы в ходе выполнения задания.

Обзорные проверки

Обязанности по обзорным проверкам (см. пункт 16)

A16. В соответствии с МСКК 1 политика и процедуры аудиторской организации в части ответственности за обзорные проверки определяются с учетом того, что работа менее опытных членов аудиторской группы проверяется более опытными ее членами.⁸

A17. Обзорная проверка заключается в рассмотрении того, соответствуют ли действительности, например, следующие утверждения:

- работа выполнена в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями;
- значимые вопросы были вынесены на дальнейшее рассмотрение;
- надлежащие консультации имели место, а сделанные на их основе выводы задокументированы и применены;
- существует необходимость пересмотреть характер, сроки и объем выполненной работы;

⁷ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 15.

⁸ МСКК 1, пункт 33.

- выполненная работа поддерживает сделанные выводы и надлежащим образом задокументирована;
- полученные доказательства достаточны и носят надлежащий характер, чтобы поддержать аудиторское заключение;
- цели всех процедур данного аудиторского задания достигнуты.

Обзорная проверка выполненной работы руководителем задания (см. пункт 17)

A18. Своевременные обзорные проверки руководителем задания следующих элементов на соответствующих этапах в ходе проведения аудита позволяют своевременно разрешать значимые вопросы, давая возможность руководителю задания убедиться в этом на дату аудиторского заключения или до этой даты:

- наиболее важные области применения суждений, особенно связанные со сложными или спорными вопросами, выявленными во время проведения конкретного аудита;
- значительные риски;
- прочие области, которые руководитель задания считает важными.

Руководителю задания нет необходимости проверять всю аудиторскую документацию, но он может это сделать. Однако в соответствии с требованиями стандарта МСА 230 руководитель документирует объем и сроки проведенных им обзорных проверок⁹.

A19. Руководитель задания, который принимает руководство заданием в ходе уже ведущегося аудита, может применить процедуры обзорной проверки, как это описано в пункте A18, чтобы проверить уже выполненную на момент изменения в руководстве работу, имея целью принять на себя обязанности руководителя задания.

Специфика задействования в составе аудиторской группы лиц, обладающих знаниями в специализированной области бухгалтерского учета или аудита (см. пункты 15–17)

A20. В тех случаях, когда в составе аудиторской группы задействовано лицо, обладающее знаниями в той или иной специализированной области бухгалтерского учета или аудита, руководство, контроль и надзор за работой такого члена аудиторской группы могут включать:

- согласование с этим лицом характера, объема и целей выполняемой им работы; а также соответствующего распределения ролей, характера, сроков и объема профессионального общения между ним и остальными членами группы по проведению аудита;
- оценку пригодности результатов работы этого лица, включая значимость и обоснованность его выводов и заключений, а также их согласованность с остальными аудиторскими доказательствами.

Консультации (см. пункт 18)

A21. Эффективность консультаций по значимым техническим, этическим и прочим вопросам как в самой аудиторской организацией, так и, где это применимо, за ее пределами достигается в тех случаях, когда консультанты:

- получают информацию обо всех значимых фактах, позволяющую им предоставить профессиональные рекомендации;
- обладают соответствующими знаниями, статусом и опытом.

A22. Члены аудиторской группы могут счесть целесообразным консультироваться за пределами аудиторской организации, например, когда она испытывает недостаток соответствующих внутрифирменных ресурсов. Они могут воспользоваться консультационными услугами, предоставляемыми другими организациями, профессиональными и регулирующими органами или коммерческими организациями, предоставляющими соответствующие услуги по контролю качества.

⁹ МСА 230, пункт 9(с).

Проверка качества выполнения задания

Завершение проверки качества выполнения задания до даты аудиторского заключения (см. пункт 19(с))

- A23. МСА 700 требует оформлять аудиторское заключение не ранее той даты, по состоянию на которую аудитор собрал достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, на которых основывается соответствующее аудиторское мнение о финансовой отчетности¹⁰. В случаях проведения аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, или соответствия того или иного аудиторского задания критериям проведения проверки качества выполнения задания, такая проверка помогает аудитору определить, собрано ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств.
- A24. Своевременное проведение проверки качества выполнения задания на соответствующих этапах в ходе проведения аудита позволяет оперативно разрешать значимые вопросы, и лицо, ответственное за проведение проверки качества выполнения задания, может убедиться в этом на дату аудиторского заключения или до этой даты.
- A25. Завершение проверки качества выполнения задания означает выполнение лицом, ответственным за проведение проверки качества выполнения задания, требований пунктов 20–21 и, где это применимо, пункта 22. Документальное оформление проверки качества выполнения задания может быть завершено уже после даты аудиторского заключения, в ходе окончательного формирования дела по проверке. Требования и рекомендации на эту тему содержатся в МСА 230¹¹.

Характер, сроки и объем проверки качества выполнения задания (см. пункт 20)

- A26. Сохранение бдительности в отношении изменений в обстоятельствах позволяет руководителю задания выявлять ситуации, в которых необходимо провести проверку качества выполнения задания, несмотря на то, что в начале выполнения конкретного аудиторского задания необходимость в такой проверке отсутствовала.
- A27. Объем проверки качества выполнения задания может зависеть, например, от уровня сложности аудита, от того, является ли аудируемое лицо организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, а также от риска того, что аудиторское заключение может оказаться неверным в конкретных обстоятельствах. Проведение проверки качества выполнения задания не снижает уровня ответственности руководителя задания за данный аудит и его выполнение.

Проверка качества выполнения задания организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам (см. пункт 21)

- A28. Перечень дополнительных вопросов для возможного рассмотрения в ходе проверки качества выполнения задания по аудиту организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, актуальных для оценки выработанных аудиторской группой значимых суждений, включает:
- значительные риски, выявленные в ходе проведения проверки в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)¹², а также меры, принимаемые в ответ на эти риски в соответствии с МСА 330¹³, включая оценку аудиторской группой риска недобросовестных действий и аудиторские процедуры в ответ на оцененный риск в соответствии с МСА 240¹⁴;
 - выработанные суждения, особенно в отношении существенности и значительных рисков;
 - значительность и соотношение исправленных и неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита;
 - вопросы, о которых следует сообщить руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, а также, где это применимо, третьим лицам, таким как регулирующие органы.

¹⁰ МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункт 41.

¹¹ МСА 230, пункты 14–16.

¹² МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

¹³ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски».

¹⁴ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при аудите финансовой отчетности».

Эти дополнительные вопросы в зависимости от обстоятельств могут также оказаться предметом рассмотрения в ходе проверки качества выполнения задания по аудиту финансовой отчетности прочих организаций.

Особенности малых организаций (см. пункты 20–21)

- A29. Помимо аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, проведение проверки качества выполнения задания требуется и в тех случаях, когда в соответствии с критериями, установленными самой организацией, те или иные аудиторские задания подпадают под необходимость проведения проверки качества выполнения задания. В некоторых случаях ни одно из выполняемых организацией аудиторских заданий не может отвечать критериям, которые означали бы, что она подпадает под необходимость проведения такой проверки.

Особенности организаций государственного сектора (см. пункты 20–21)

- A30. В государственном секторе назначаемый в установленном законом порядке аудитор (например, генеральный ревизор или иное лицо, обладающее соответствующей квалификацией и назначаемое представлять генерального ревизора) может выступать в роли, аналогичной по составу обязанностей роли руководителя задания с основополагающими обязанностями по проведению аудита в государственном секторе. В таких обстоятельствах, где это применимо, выбор лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, предполагает учет потребности в независимости от аудируемой организации и способности лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, обеспечить объективность оценки.
- A31. Организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, упоминаемые в пунктах 21 и A28, в государственном секторе не столь распространены. Однако могут встречаться и иные организации государственного сектора, значительные по размеру, сложности или значимые в силу задействованных аспектов общественного интереса, которые вследствие упомянутых выше обстоятельств охватывают широкий круг заинтересованных сторон. В качестве примеров можно привести государственные корпорации и организации жилищно-коммунального хозяйства. Продолжающиеся преобразования внутри самого государственного сектора могут также приводить к появлению значительных организаций новых типов. Не существует раз и навсегда установленных объективных критериев, на основании которых можно было бы определить степень значительности. Тем не менее аудиторы государственного сектора оценивают, какие организации могут оказаться достаточно значительными, чтобы подпадать под необходимость проведения проверки качества выполнения задания.

Мониторинг (см. пункт 23)

- A32. МСКК 1 требует от аудиторской организации выработать те или иные меры мониторинга, призванные обеспечить организацию разумной уверенностью в том, что ее политика и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, актуальны, адекватны и функционируют эффективно¹⁵.
- A33. При анализе сложностей, которые в состоянии оказать негативное воздействие на проводимый аудит, руководитель задания может учесть меры, принятые аудиторской организацией для исправления ситуации, которые он считает достаточными в контексте конкретного аудиторского задания.
- A34. Тот или иной недостаток в системе контроля качества аудиторской организации не обязательно указывает на то, что конкретное аудиторское задание было выполнено не в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми правовыми и нормативными требованиями или что аудиторское заключение было неверным.

Документация

Документация по консультациям (см. пункт 24(d))

- A35. Документация по консультациям с другими специалистами, в ходе которых рассматривались сложные или спорные вопросы, которая является достаточно полной и подробной, помогает понять:
- саму проблему, по поводу которой запрашивалась консультация;

¹⁵ МСКК 1, пункт 48.

- **результаты консультации, включая любые принятые решения, обоснование этих решений и то, каким образом они были выполнены.**

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 230 «АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ»

Международный стандарт аудита МСА 230 «Аудиторская документация» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по подготовке аудиторской документации при проведении аудита финансовой отчетности. В Приложении перечислены прочие МСА, в которых содержатся те или иные требования и рекомендации по вопросам документации. Эти конкретные требования по составлению документации, содержащиеся в прочих МСА не накладывают каких-либо ограничений на применение настоящего стандарта. Законами или нормативными актами могут быть установлены дополнительные требования к документации.

Характер и назначение аудиторской документации

2. Аудиторская документация, отвечающая требованиям настоящего стандарта и специфическим требованиям к документации, содержащимся в прочих применимых МСА, обеспечивает:
 - (a) доказательства, обосновывающие сделанный аудитором вывод о достижении основных целей аудитора¹;
 - (b) доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми законодательными и нормативными требованиями.
3. Аудиторская документация выполняет целый ряд дополнительных функций, включая следующее:
 - помощь аудиторской группе в планировании и проведении аудита;
 - помощь членам аудиторской группы, ответственным за контроль, в руководстве и контроле за аудиторской работой, а также в исполнении ими их обязанностей по обзорным проверкам в соответствии с МСА 220²;
 - обеспечение подотчетности аудиторской группы в ее работе;
 - сохранение данных по вопросам, являющихся значимыми для будущих аудиторских заданий;
 - обеспечение проведения обзорных проверок и инспектирования в целях контроля качества в соответствии с МСКК 1³ или не менее строгими требованиями национального законодательства⁴;

¹ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 11.

² МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», пункты 15-17.

- обеспечение возможности проведения внешнего инспектирования в соответствии с применимыми законодательными, нормативными или прочими требованиями.

Дата вступления в силу

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

Цель

5. Цель аудитора состоит в подготовке документации, которая обеспечивает:
 - (a) достаточные и надлежащие данные, обосновывающие аудиторское заключение;
 - (b) доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми законодательными и нормативными требованиями.

Определения

6. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (a) аудиторская документация, рабочая документация, рабочие документы – записи о выполненных аудиторских процедурах, полученных уместных аудиторских доказательствах и сделанных аудитором выводах;
 - (b) аудиторский файл – одна или более папок, либо иные бумажные или электронные носители информации, предназначенные для хранения данных, содержащие данные, представляющие собой аудиторскую документацию, относящуюся к конкретному заданию.
 - (c) опытный аудитор – лицо (которое может быть как сотрудником аудиторской организации, так и сторонним по отношению к этой организации специалистом), обладающее практическим опытом проведения аудита и достаточным пониманием следующих вопросов:
 - (i) аудиторских процедур;
 - (ii) Международных стандартов аудита и применимых требований законодательства и нормативных требований;
 - (iii) бизнес-среды, в которой ведет деятельность аудируемая организация;
 - (iv) аудиторских вопросов и вопросов подготовки финансовой отчетности применительно к отрасли, в которой осуществляет свою деятельность организация.

Требования

Своевременная подготовка аудиторской документации

7. Аудитор должен готовить аудиторскую документацию своевременно (см. пункт А1).

Документация о выполненных аудиторских процедурах и собранных аудиторских доказательствах

Форма, содержание и объем аудиторской документации

8. Аудитор должен готовить аудиторскую документацию, которая достаточна для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудиторского задания, мог понять (см. пункты А2–А5, А16–А17):
 - (a) характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур для соблюдения Международных стандартов аудита и применимых законодательных и нормативных требований (см. пункты А6–А7);
 - (b) результаты выполненных аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства;

³ МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг», пункты 32–33, 35–38 и 48.

⁴ МСА 220, пункт 2.

- (с) значимые вопросы, возникшие в ходе аудиторского задания, сделанные по ним выводы, и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов (см. пункты А8–А11).
9. При документировании характера, сроков и объема выполненных аудиторских процедур аудитор должен зафиксировать:
- (а) каковы отличительные характеристики протестированных статей или вопросов (см. пункт А12);
 - (б) кто выполнял аудиторскую работу, с указанием даты, на которую такая работа была завершена;
 - (с) кто проверял выполненную аудиторскую работу, с указанием даты и объема такой проверки (см. пункт А13).
10. Аудитор должен документировать обсуждения значимых вопросов с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, включая характер обсужденных вопросов, а также того, когда и с кем происходили эти обсуждения (см. пункт А14).
11. Если аудитор выявил информацию, которая не соответствует его окончательным выводам в отношении того или иного значимого вопроса, аудитор должен документировать, каким образом он разрешил это несоответствие (см. пункт А15).

Отступление от того или иного применимого требования

12. Если, в исключительных обстоятельствах, аудитор сочтет необходимым отступить от выполнения того или иного применимого требования того или иного МСА, аудитор должен документировать, каким образом выполненные им альтернативные аудиторские процедуры достигают целей, предусмотренных этим требованием, а также каковы причины допущенного отступления (см. пункты А18–А19).

Вопросы, возникшие после даты аудиторского заключения

13. Если, в исключительных обстоятельствах, аудитор выполняет новые или дополнительные аудиторские процедуры или приходит к новым выводам после даты аудиторского заключения, он должен документировать (см. пункт А20):
- (а) каковы обстоятельства, с которыми он столкнулся;
 - (б) выполненные новые или дополнительные аудиторские процедуры, собранные аудиторские доказательства и сделанные выводы, их влияние на аудиторское заключение;
 - (с) когда и кем были внесены и проверены соответствующие изменения в аудиторскую документацию.

Окончательное формирование аудиторского файла

14. После даты аудиторского заключения аудитор должен своевременно собрать аудиторскую документацию в аудиторский файл и завершить административные процедуры окончательного формирования аудиторского файла (см. пункты А21–А22).
15. По завершении окончательного формирования аудиторского файла аудитору запрещается удалять или выбрасывать какую бы то ни было аудиторскую документацию до истечения срока ее хранения (см. пункт А23).
16. Если в обстоятельствах, не подпадающих под описанные в пункте 13, аудитор по завершении окончательного формирования аудиторского файла посчитает необходимым видоизменить существующую аудиторскую документацию или дополнить ее новыми документами, он должен, вне зависимости от характера изменений или дополнений, документировать следующее (см. пункт А24):
- (а) конкретные причины, по которым понадобилось внесение изменений или дополнений;
 - (б) когда и кем они были внесены и проверены.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Своевременная подготовка аудиторской документации (см. пункт 7)

- A1. Своевременная подготовка достаточной и надлежащей аудиторской документации помогает повысить качество выполнения аудиторского задания и облегчает проведение результативной проверки и оценки собранных аудиторских доказательств и сделанных выводов до завершения работы над аудиторским заключением. Документация, подготовленная после того, как аудиторская работа уже выполнена, скорее всего, окажется менее точной, чем та документация, которая готовилась по ходу выполнения этой работы.

Документация о выполненных аудиторских процедурах и собранных аудиторских доказательствах

Форма, содержание и объем аудиторской документации (см. пункт 8)

- A2. Форма, содержание и объем аудиторской документации зависят от таких факторов, как:

- размер и сложность аудируемой организации;
- характер выполняемых аудиторских процедур;
- выявленные риски существенного искажения;
- значительность собранных аудиторских доказательств;
- характер и объем выявленных расхождений;
- необходимость документирования того или иного вывода или обоснования вывода, которые не очевидны из выполненных работ или собранных аудиторских доказательств;
- применявшаяся методология и инструментарий проведения аудита.

- A3. Аудиторская документация может вестись на бумаге либо на электронных или иных носителях. Примеры аудиторской документации:

- аудиторские программы;
- аналитические документы;
- памятные записки по проблемным вопросам;
- краткие сводки значимых вопросов;
- письма-подтверждения и письменные заявления;
- контрольные перечни;
- переписку (включая электронную) по значимым вопросам.

Аудитор может включить в аудиторскую документацию выдержки или копии документов аудируемой организации (например, значимые и специфические договоры и соглашения). Аудиторская документация, однако, не должна подменять собой бухгалтерские записи организации.

- A4. Аудитор не обязан включать в аудиторскую документацию изначальные черновые варианты рабочей документации и финансовой отчетности, заметки, в которых отражены неполные или предварительные соображения, исходные копии документов, которые были впоследствии исправлены из-за опечаток и прочих ошибок, а также дублирующие документы.
- A5. Устные пояснения аудитора сами по себе не представляют достаточного обоснования выполненной аудитором работы или сделанных им выводов, но могут использоваться для раскрытия и разъяснения информации, содержащейся в аудиторской документации.

Документация по соблюдению Международных стандартов аудита (см. пункт 8(a))

- A6. В принципе соблюдение требований настоящего стандарта приведет к тому, что аудиторская документация будет достаточной и адекватной конкретным обстоятельствам. Для разъяснения применения настоящего стандарта с учетом специфики того или иного МСА такой прочий стандарт аудита может содержать уточняющие требования по составлению документации. Эти конкретные требования по составлению документации, содержащиеся в прочих МСА не накладывают каких-либо ограничений на применение настоящего стандарта. Более того, отсутствие в каком-либо МСА требований по документированию не означает, что выполнение такого стандарта не предполагает составления документации.

А7. Аудиторская документация обеспечивает доказательства того, что проведенный аудит соответствует Международным стандартам аудита. Однако документирование аудитором в ходе аудита всех рассмотренных вопросов или всех выработанных профессиональных суждений не является ни обязательным, ни практически осуществимым. Кроме того, аудитор не обязан документировать отдельно (например, в контрольном перечне) факт соблюдения тех требований, соблюдение которых подтверждается документами, приобщенными к аудиторскому файлу. Например:

- наличие надлежащим образом документированного плана аудита показывает, что аудитор планировал проводимый аудит;
- наличие в аудиторском файле подписанного письма-соглашения об условиях задания показывает, что аудитор согласовал условия аудиторского задания с руководством или, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- аудиторское заключение, в котором содержится надлежащим образом оформленное мнение с оговоркой в отношении финансовой отчетности клиента, показывает, что аудитор выполнил требование выразить мнение с оговоркой в соответствующих обстоятельствах, описанных в Международных стандартах аудита;
- может использоваться целый ряд способов, показывающих соблюдение в рамках аудиторского файла тех требований, которые обычно применяются на протяжении всего аудита:
 - например, может не существовать единого способа документирования профессионального скептицизма аудитора. Тем не менее, аудиторская документация может обеспечить наличие доказательств применения аудитором профессионального скептицизма в соответствии с Международными стандартами аудита. Такие доказательства могут включать особые процедуры, выполненные для подтверждения ответов руководства на запросы аудитора;
 - тот факт, что руководитель задания в порядке соблюдения Международных стандартов аудита принял на себя ответственность за руководство, контроль и проведение аудиторского задания, может подтверждаться в аудиторской документации целым рядом способов. В частности, это может быть документация о своевременном вовлечении руководителя задания в различные аспекты аудита, такие как участие в обсуждениях аудиторской группы, требуемых МСА 315 (пересмотренным)⁵.

Документальное оформление значимых вопросов и соответствующих значимых профессиональных суждений (см. пункт 8(с))

А8. Оценка значимости того или иного вопроса требует объективного анализа фактов и обстоятельств. Примеры значимых вопросов:

- вопросы, приводящие к возникновению значительных рисков (как это определяется в МСА 315 (пересмотренном))⁶;
- результаты аудиторских процедур, указывающие на то, что (а) финансовая отчетность может быть существенно искажена или что (б) существует необходимость пересмотреть прежнюю оценку аудитором рисков существенного искажения, а также меры, принимаемые аудитором в ответ на эти риски;
- обстоятельства, значительно затрудняющие применение аудитором необходимых аудиторских процедур;
- замечания, которые могут привести к той или иной модификации мнения аудитора или к включению в аудиторское заключение раздела «Важные обстоятельства».

А9. Важным фактором при определении формы, содержания и объема аудиторской документации по значимым вопросам являются масштабы применения профессионального суждения при проведении работ и при оценке их результатов. Документация о выработанных профессиональных суждениях,

⁵ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт 10.

⁶ МСА 315 (пересмотренный), пункт 4(е).

если они носят значительный характер, позволяет пояснить выводы аудитора и повысить качество суждения. Эти вопросы представляют особый интерес для тех, кто отвечает за анализ аудиторской документации, включая специалистов, задействованных на последующих аудиторских заданиях, когда они занимаются вопросами, сохраняющими свою значимость (например, при проведении ретроспективной проверки оценочных значений).

A10. Некоторые примеры обстоятельств, при которых в соответствии с пунктом 8 следует подготавливать аудиторскую документацию в отношении использования профессионального суждения, включают следующее, если вопросы и суждения являются значимыми:

- обоснование вывода аудитора, когда от аудитора требуется обязательно рассмотреть определенную информацию или факторы, и это рассмотрение является значимым в контексте проводимого аудита;
- основа для вывода аудитора в отношении обоснованности тех или иных областей субъективных суждений (например, в отношении обоснованности значительных оценочных значений);
- основа для вывода аудитора по вопросу подлинности документа, когда в ходе аудита аудитором были выявлены некие обстоятельства, заставившие его усомниться в подлинности данного документа, и по этому поводу было проведено специальное расследование (например, с использованием процедур, связанных с экспертизой или подтверждением).

A11. Аудитор может счесть полезным подготовить и сохранить в составе аудиторской документации краткую сводку (иногда называемую запиской или меморандумом о завершении работ), в которой описываются значимые вопросы, выявленные в ходе аудита и то, каким образом они были разрешены, или которая включает ссылки на другую подтверждающую аудиторскую документацию, содержащую эту информацию. Такая сводка может способствовать проведению эффективных и эффективных проверок и инспектирования аудиторской документации, особенно по масштабным и сложным аудиторским заданиям. Кроме того, подготовка такой сводки может помочь аудитору при рассмотрении значимых вопросов. Она может также помочь аудитору оценить ситуацию на предмет того, не оказывается ли в свете выполненных аудиторских процедур и сделанных выводов, что существует по крайней мере одна значимая цель, установленная в каком-либо Международном стандарте аудита, которой аудитор не может достичь, что делает невозможным выполнение им основных целей аудитора.

Указание конкретных протестированных статей или вопросов, а также исполнителя и проверяющего (см. пункт 9)

A12. Фиксирование таких отличительных признаков служит решению целого ряда задач. Например, это дает возможность аудиторской группе обеспечить собственную подотчетность за выполненные работы и облегчает проведение расследований случаев расхождений или несоответствий. Отличительные признаки будут варьироваться в зависимости от применяемой аудиторской процедуры и тестируемой статьи или вопроса. Например:

- для подробного тестирования выпущенных организацией заказов на закупки аудитор может обозначить отбираемые для тестирования документы по их датам или по уникальным номерам заказов на закупки;
- для процедуры, требующей отбора из данной генеральной совокупности или проверки всех статей сверх установленной суммы, аудитор может зафиксировать объем проводимой процедуры и обозначить соответствующую генеральную совокупность (например, все записи в бухгалтерских регистрах сверх установленной суммы);
- для процедуры, требующей систематической выборки из генеральной совокупности документов, аудитор может обозначить отбираемые документы путем указания их источника, начала диапазона выборки и ее интервала (например, систематическая выборка отчетов об отгрузке, отбираемых из журнала отгрузки за период с 1 апреля по 30 сентября, начиная с отчета номер 12345 и отбирая каждый 125-й отчет);
- для процедуры, требующей опроса конкретных сотрудников аудируемой организации, аудитор может зафиксировать даты проведения опросов, а также фамилии и наименования должностей этих сотрудников аудируемой организации;

- для процедуры наблюдения аудитор может описать наблюдаемый процесс или вопрос, имеющих отношение к нему лиц, соответствующие обязанности этих лиц, а также где и когда выполнялось наблюдение.

A13. МСА 220 требует от аудитора проверять выполненную аудиторскую работу путем проверки аудиторской документации⁷. Требование документировать, кто именно проверял выполненную аудиторскую работу, не означает необходимости отражать в каждом рабочем документе подтверждение того, что он был проверен. Это требование, однако, означает, что следует документировать то, какая аудиторская работа проверялась, кто проверял эту работу и когда она была проверена.

Документирование обсуждений значимых вопросов с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, и иными лицами (см. пункт 10)

A14. Документация не ограничивается только документами, подготовленными аудитором, но может включать и иные надлежащие документы, такие как протоколы заседаний, подготовленные персоналом организации и согласованные с аудитором. В число прочих лиц, с которыми аудитор может обсудить значимые вопросы, могут входить другие сотрудники внутри организации, а также внешние по отношению к ней лица, такие как консультанты, оказывающие услуги по договору с организацией.

Документация о том, каким образом были разрешены несоответствия (см. пункт 11)

A15. Требование документировать то, каким образом аудитор разрешал несоответствия в информации, не предполагает, что аудитор должен хранить документацию, которая неверна или устарела.

Особенности малых организаций (см. пункт 8)

A16. Аудиторская документация по аудиту малой организации обычно не так обширна, как при аудите крупной организации. Кроме того, в том случае, когда в ходе аудита руководитель задания выполняет всю проводимую аудиторскую работу, документация не будет включать вопросы, которые должны документироваться исключительно для того, чтобы проинформировать или проинструктировать членов аудиторской группы или чтобы обеспечить доказательства проведения проверки документации прочими членами аудиторской группы (например, будет нечего документировать по вопросам обсуждений или организации контроля в группе). Тем не менее руководитель задания выполняет основополагающее требование пункта 8 о подготовке аудиторской документации, которую в состоянии понять опытный аудитор, поскольку аудиторская документация может подлежать проверке внешними лицами для законодательных или нормативных целей.

A17. При подготовке аудиторской документации аудитор малой организации может счесть целесообразным и эффективным решением составление единого документа по всем аспектам аудита, включающего в необходимых случаях ссылки на подтверждающие материалы в рабочей документации. Примеры вопросов, которые могут документироваться в едином документе при аудите малой организации, включают понимание аудируемой организации и системы ее внутреннего контроля, общую стратегию и план аудита, существенность, определенную в соответствии с МСА 320⁸, оцененные риски, значимые вопросы, отмеченные в ходе аудита, и сделанные выводы.

Отступление от того или иного применимого требования (см. пункт 12)

A18. Требования Международных стандартов аудита составлены таким образом, чтобы дать возможность аудитору достичь целей, описанных в Международных стандартах аудита, и таким образом достичь общих целей аудитора. Следовательно, если только речь не идет об исключительных обстоятельствах, Международные стандарты аудита призывают соблюдать все требования, которые являются применимыми в обстоятельствах проводимого аудита.

⁷ МСА 220, пункт 17.

⁸ МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита».

A19. Требование документирования применяется лишь к тем положениям, которые являются применимыми в конкретных обстоятельствах. Данное требование не является применимым⁹ лишь в тех случаях, когда:

- (a) весь тот или иной МСА не является значимым (например, если у организации нет службы внутреннего аудита, никакие положения МСА 610 (пересмотренного, 2013 г.)¹⁰ не являются применимыми);
- (b) требование является обусловленным, а оговоренное условие отсутствует (например, требование модифицировать аудиторское мнение при условии невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, в то время как такая невозможность отсутствует).

Вопросы, возникшие после даты аудиторского заключения (см. пункт 13)

A20. Примеры исключительных обстоятельств включают факты, которые стали известны аудитору после даты аудиторского заключения, но которые существовали на эту дату и которые, если бы они стали известны на эту дату, могли бы вызвать внесение изменений в финансовую отчетность или модификацию мнения аудитора в аудиторском заключении¹¹. Соответствующие изменения в аудиторской документации проверяются в соответствии с требованиями, изложенными в МСА 220¹², с руководителем задания, который принимает на себя ответственность за эти изменения.

Окончательное формирование аудиторского файла (см. пункты 14–16)

A21. Стандарт МСКК 1 (или не менее строгие требования национального законодательства) требует от аудиторских организаций устанавливать политику и процедуры для своевременного завершения формирования аудиторских файлов¹³. Надлежащий предельный срок для завершения окончательного формирования аудиторского файла обычно не превышает 60 дней после даты аудиторского заключения¹⁴.

A22. Завершение окончательного формирования аудиторского файла после даты аудиторского заключения представляет собой административную процедуру, не предполагающую выполнение каких-либо новых аудиторских процедур или формирование новых выводов. Однако в процессе формирования аудиторского файла в аудиторскую документацию могут вноситься изменения, если они носят административный характер. Примеры таких изменений:

- удаление или изъятие устаревшей документации;
- сортировка, упорядочение и расстановка ссылок в рабочей документации;
- подписание контрольных перечней, относящихся к процессу формирования аудиторского файла;
- документирование аудиторских доказательств, которые аудитор собрал, обсудил и согласовал с соответствующими членами аудиторской группы до даты аудиторского заключения.

A23. Стандарт МСКК 1 (или не менее строгие требования национального законодательства) требует от аудиторских организаций устанавливать политику и процедуры хранения документации по заданию¹⁵. Срок хранения документации по аудиторским заданиям обычно составляет не менее пяти лет с даты аудиторского заключения о финансовой отчетности организации или с даты аудиторского заключения о финансовой отчетности группы, если оно оформлялось позже¹⁶.

A24. Пример обстоятельств, при которых аудитор может счесть необходимым видоизменить существующую аудиторскую документацию или добавить новую аудиторскую документацию после завершения окончательного формирования аудиторского файла, – это необходимость внести пояснения в существующую аудиторскую документацию вследствие комментариев, полученных в

⁹ МСА 200, пункт 22.

¹⁰ МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов», пункт 2.

¹¹ МСА 560 «События после отчетной даты», пункт 14.

¹² МСА 220, пункт 16.

¹³ МСКК 1, пункт 45.

¹⁴ МСКК 1, пункт A54.

¹⁵ МСКК 1, пункт 47.

¹⁶ МСКК 1, пункт A61.

ходе надзорного инспектирования, выполненных внутренними или внешними по отношению к аудиторской организации лицами.

Специфические требования к аудиторской документации в прочих МСА

В настоящем приложении перечисляются те пункты прочих МСА, действующих при проведении аудита финансовой отчетности на 15 декабря 2009 года или после этой даты, которые содержат специфические требования к документации. Данный перечень не отменяет необходимости рассматривать требования и соответствующее руководство по применению, а также прочие пояснительные материалы, содержащиеся в Международных стандартах аудита.

- МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункты 10–12;
- МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», пункты 24–25;
- МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при аудите финансовой отчетности», пункты А44–А47;
- МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности», пункт 29;
- МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт А23;
- МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», пункт 12;
- МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт 32;
- МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», пункт А14;
- МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», пункты 28–30;
- МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», пункт 15;
- МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценки справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации», пункт 23;
- МСА 550 «Связанные стороны», пункт 28;
- МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт 50;
- МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов», пункты 36–37.

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 260 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)
«ИНФОРМАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С ЛИЦАМИ, ОТВЕЧАЮЩИМИ ЗА
КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ»**

Международный стандарт аудита 260 (пересмотренный), Международный стандарт аудита (МСА) 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по информационному взаимодействию с лицами, отвечающими за корпоративное управление, в ходе аудита финансовой отчетности. Несмотря на то, что применение настоящего стандарта не зависит от структуры корпоративного управления или размера организации, определенные его аспекты применяются в случаях, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией, а также к организациям, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам. Настоящий стандарт не устанавливает требований к информационному взаимодействию аудитора с руководством организации или ее собственниками, кроме случаев, когда они также отвечают за корпоративное управление.
2. Настоящий стандарт разработан для аудита финансовой отчетности, но может также применяться, при соответствующей адаптации, к аудиту другой финансовой информации прошедших периодов в случаях, когда лица, отвечающие за корпоративное управление, обязаны осуществлять надзор за подготовкой другой финансовой информации прошедших периодов.
3. Признавая важность эффективного двустороннего информационного взаимодействия в ходе аудита финансовой отчетности, настоящий стандарт устанавливает общие принципы информационного взаимодействия аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и определяет ряд конкретных вопросов, информацию о которых необходимо доводить до сведения таких лиц. Дополнительные вопросы, информацию о которых необходимо сообщать и которые дополняют требования настоящего стандарта, определены в отдельных МСА (см. Приложение 1). Кроме того, МСА 265¹ устанавливает особые требования в отношении информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые аудитор выявил в ходе аудита. Сообщение информации о прочих вопросах, выходящих за рамки требований настоящего стандарта или отдельных МСА, может требоваться в соответствии с законами или нормативными актами, а также по соглашению с организацией или в соответствии с дополнительными требованиями к заданию, предусмотренными, например, стандартами национальной профессиональной организации бухгалтеров. Ни одно из положений настоящего стандарта не запрещает аудитору информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о любых других вопросах (см. пункты А33–А36).

Роль информационного взаимодействия

4. Настоящий стандарт посвящен прежде всего вопросам информационного взаимодействия аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление. При этом эффективное двустороннее информационное взаимодействие является важным процессом, который:

¹ МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля».

- (a) помогает аудитору и лицам, отвечающим за корпоративное управление, понимать вопросы, относящиеся к аудиту, в определенном контексте и формировать конструктивные рабочие взаимоотношения. Такие взаимоотношения формируются в условиях сохранения аудитором профессиональной независимости и объективности;
 - (b) помогает аудитору получать от лиц, отвечающих за корпоративное управление, значимую для аудита информацию. Например, лица, отвечающие за корпоративное управление, могут помочь аудитору в понимании организации и ее окружения, выявлении надлежащих источников получения аудиторских доказательств, а также в предоставлении информации о конкретных операциях или событиях;
 - (c) помогает лицам, отвечающим за корпоративное управление, выполнять свои обязанности по надзору за процессом составления финансовой отчетности, что уменьшает риски существенного искажения финансовой отчетности.
5. Хотя аудитор несет ответственность за информирование о вопросах в соответствии с требованиями настоящего стандарта, руководство организации также обязано информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о вопросах, имеющих значение для корпоративного управления. Сообщение информации аудитором не освобождает руководство организации от этой обязанности. Также, информирование руководством организации лиц, отвечающих за корпоративное управление, о вопросах, которые обязан сообщать аудитор, не освобождает аудитора от обязанности осуществлять информационное взаимодействие по этим вопросам. Сообщение руководством информации по таким вопросам может, однако, повлиять на форму или сроки информирования аудитором лиц, отвечающих за корпоративное управление.
6. Четкое информирование об определенных вопросах, сообщение информации о которых предусмотрено Международными стандартами аудита, является неотъемлемой частью каждого аудита. Международные стандарты аудита, однако, не требуют, чтобы аудитор проводил специальные процедуры для выявления других вопросов с целью информирования о них лиц, отвечающих за корпоративное управление.
7. Законы или нормативные акты могут ограничить информационное взаимодействие аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление, по определенным вопросам. Например, в соответствии с законом или нормативным актом может быть запрещено сообщать информацию или осуществлять какое-либо другое действие, которое могло бы негативно повлиять на расследование, проводимое соответствующим уполномоченным органом по факту совершенного или предполагаемого противоправного действия. В некоторых обстоятельствах потенциальные конфликты между обязательствами аудитора соблюдать конфиденциальность и его обязательствами сообщать информацию могут оказаться довольно сложными. В таких случаях аудитор может прибегнуть к услугам юриста.

Дата вступления в силу

8. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2016 года или после этой даты.

Цели

9. Цель аудитора состоит в том, чтобы:
- (a) четко информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, об обязанностях аудитора в отношении аудита финансовой отчетности и предоставить им краткую информацию о запланированном объеме аудита и сроках его проведения;
 - (b) получать от лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию, имеющую значение для аудита;
 - (c) своевременно предоставлять лицам, отвечающим за корпоративное управление, информацию о полученных в результате аудита наблюдениях, которые являются значимыми и имеют отношение к обязанности таких лиц по осуществлению надзора за процессом составления финансовой отчетности;
 - (d) обеспечить эффективное двустороннее информационное взаимодействие между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Определения

10. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (a) лица, отвечающие за корпоративное управление, – лицо (лица) или организация (организации), (например, доверительный управляющий), которые несут ответственность за надзор за стратегическим направлением деятельности организации и имеют обязанности, связанные с обеспечением подотчетности организации. К таким обязанностям относится надзор за составлением финансовой отчетности. В некоторых организациях ряда юрисдикций к лицам, отвечающим за корпоративное управление, может относиться руководящий персонал, например, исполнительные члены коллегиального органа управления организации частного или государственного сектора или руководитель-собственник. См. информацию о разнообразных структурах корпоративного управления в пунктах А1–А8;
 - (b) руководство – лицо или лица, наделенные исполнительными полномочиями и отвечающие за осуществление организацией своей деятельности. В некоторых организациях ряда юрисдикций в состав руководства также входят некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление, например, исполнительные члены коллегиального органа управления или руководитель-собственник.

Требования

Лица, отвечающие за корпоративное управление

11. Аудитор должен определить соответствующее лицо или лиц в структуре корпоративного управления организации, с которыми он будет осуществлять информационное взаимодействие (см. пункты А1–А4).

Информационное взаимодействие с подгруппой лиц, отвечающих за корпоративное управление

12. Если аудитор осуществляет информационное взаимодействие с подгруппой лиц, отвечающих за корпоративное управление, например, с аудиторским комитетом, или каким-либо отдельным лицом, аудитор должен определить, обязан ли он также осуществлять информационное взаимодействие с органом управления (см. пункты А5–А7).

Случаи, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией

13. В некоторых ситуациях все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией, например, в случае малого бизнеса, когда организацией управляет единственный собственник и полномочий управления больше ни у кого нет. В таких случаях, если вопросы, о которых необходимо информировать в соответствии с требованиями настоящего стандарта, доводятся до сведения лица или лиц, наделенных руководящими полномочиями, и это лицо или лица также отвечают за корпоративное управление, нет необходимости еще раз информировать о данных вопросах то же лицо или тех же лиц, но уже в роли ответственных за корпоративное управление. Данные вопросы рассмотрены в пункте 16(с). Тем не менее аудитор должен удостовериться в том, что, информируя лицо или лиц, наделенных руководящими полномочиями, он должным образом информирует всех тех, кого в иных обстоятельствах он был бы обязан проинформировать как лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункт А8).

Вопросы, о которых необходимо информировать

Обязанности аудитора в отношении аудита финансовой отчетности

14. Аудитор должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, об обязанностях аудитора в отношении аудита финансовой отчетности, включая следующее:
- (a) аудитор несет ответственность за формирование и выражение мнения о финансовой отчетности, которая была подготовлена руководством организации под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление;
 - (b) аудит финансовой отчетности не освобождает руководство и лиц, отвечающих за корпоративное управление, от их обязанностей (см. пункты А9–А10).

Планируемый объем и сроки проведения аудита

15. Аудитор должен предоставить лицам, отвечающим за корпоративное управление, краткую информацию о запланированном объеме и сроках проведения аудита, что включает в себя сообщение сведений о значимых рисках, выявленных аудитором (см. пункты A11–A16).

Значимые вопросы, выявленные в ходе аудита

16. Аудитор должен довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, следующее (см. пункты A17–A18):
- (a) мнение аудитора о значительных качественных аспектах учетной практики организации, включая ее учетную политику, оценочные значения и раскрытие информации в финансовой отчетности. В случае необходимости аудитор должен объяснить лицам, отвечающим за корпоративное управление, почему он не считает какой-либо значимый метод бухгалтерского учета, который является приемлемым согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности, наиболее подходящим для конкретных условий организации (см. пункты A19–A20);
 - (b) информацию о значительных трудностях, если такие существуют, с которыми аудитор столкнулся в ходе аудита (см. пункт A21);
 - (c) кроме случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией:
 - (i) значимые вопросы, которые возникли в ходе аудита и которые обсуждались или были предметом переписки с руководством (см. пункт A22);
 - (ii) письменные заявления, запрашиваемые аудитором;
 - (d) обстоятельства, влияющие на форму и содержание аудиторского заключения, если такие имеются (см. пункты A23–A25);
 - (e) прочие значимые вопросы, возникшие в ходе аудита, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, имеют значение для надзора за процессом подготовки финансовой отчетности (см. пункты A26–A28).

Независимость аудитора

17. В случае организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о следующем:
- (a) о заявлении, в котором утверждается, что аудиторская группа и другие сотрудники аудиторской организации (при необходимости), сама аудиторская организация и, если применимо, организации, входящие в сеть, соблюдают соответствующие этические требования в отношении независимости, а также
 - (i) обо всех отношениях и прочих вопросах, возникающих между аудиторской организацией, организациями, входящими в сеть, и проверяемой организацией, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, могут обоснованно считаться влияющими на независимость. Такие отношения и вопросы включают общее вознаграждение, начисленное в течение периода, за который составлялась финансовая отчетность, как за аудит, так и за иные, чем аудит, услуги, оказанные аудиторской организацией и организациями, входящими в сеть, проверяемой организации и компонентам, контролируемым этой организацией. Указанное вознаграждение должно быть распределено по соответствующим категориям, чтобы помочь лицам, отвечающим за корпоративное управление, оценить влияние услуг на независимость аудитора;
 - (ii) о соответствующих мерах предосторожности, которые были применены с целью устранения выявленных угроз нарушения независимости или уменьшения их до приемлемого уровня (см. пункты A29–A32).

Процесс информационного взаимодействия

Организация процесса информационного взаимодействия

18. Аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о форме, сроках и предполагаемом общем содержании информационных сообщений (см. пункты A37–A45).

Формы информационного взаимодействия

19. Аудитор должен письменно информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значимых вопросах, выявленных в ходе аудита, если, согласно профессиональному суждению аудитора, устное информирование не является адекватным. Письменные сообщения необязательно должны включать все вопросы, возникшие в ходе аудита (см. пункты А46–А48).
20. Аудитор должен письменно информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о независимости аудитора, когда это требуется согласно пункту 17.

Сроки информационного взаимодействия

21. Аудитор должен своевременно осуществлять информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункты А49–А50).

Адекватность процесса информационного взаимодействия

22. Аудитор должен установить, был ли процесс двустороннего информационного взаимодействия между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, адекватным с точки зрения целей аудита. Если нет, то аудитор должен оценить последствия, если такие имеются, для оценки им рисков существенного искажения и возможности получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, а также принять соответствующие меры (см. пункты А51–А53).

Документация

23. Если информация о вопросах, о которых необходимо информировать согласно требованиям настоящего стандарта, сообщается в устной форме, аудитор должен отразить эти вопросы в аудиторской документации вместе с информацией о том, кто и когда был о них проинформирован. Если информация о вопросах сообщается в письменной форме, аудитор должен сохранить копию такого сообщения в составе аудиторской документации² (см. пункт А54).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Лица, отвечающие за корпоративное управление (см. пункт 11)

- А1. Структуры корпоративного управления различаются в зависимости от конкретной юрисдикции и организации, отражая влияние специфики культурной и правовой среды, а также размер организации и ее структуру собственности. Например:
 - В некоторых юрисдикциях существует наблюдательный совет (не являющийся полностью или преимущественно исполнительным органом), который юридически отделен от исполнительного (руководящего) органа (двухуровневая структура управления). В других юрисдикциях и надзорная, и исполнительная функции юридически возложены на один (или единый) орган (одноуровневая структура управления).
 - В некоторых организациях лица, отвечающие за корпоративное управление, занимают должности, являющиеся неотъемлемой частью организационно-правовой формы организации, например, должности директоров организации. В других организациях, например, в некоторых государственных организациях, функция корпоративного управления возложена на орган, который не является частью организации.
 - В ряде случаев некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией. В других случаях лица, отвечающие за корпоративное управление, и руководство являются разными людьми.
 - В некоторых случаях лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность также за утверждение³ финансовой отчетности организации, в других организациях эта функция возложена на руководство.

² МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6.

³ Как поясняется в пункте А68 МСА 700 (пересмотренного) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», ответственность за утверждение отчетности в данном контексте означает наличие полномочий по вынесению заключения о том, что были подготовлены все отчеты, составляющие финансовую отчетность, с соответствующими примечаниями.

- A2. В большинстве организаций корпоративное управление является коллективной ответственностью органа управления, например, совета директоров, наблюдательного совета, партнеров, собственников, управляющего комитета, совета управляющих, доверительных управляющих или лиц с аналогичными полномочиями. Однако в некоторых малых организациях функция корпоративного управления может быть возложена на одно лицо, например, на руководителя-собственника, если нет других собственников, или на единственного доверительного управляющего. Если корпоративное управление является коллективной ответственностью, то на подгруппу, такую как аудиторский комитет, или даже отдельное лицо может быть возложена ответственность за выполнение определенных задач с целью оказания содействия органу управления в выполнении его обязанностей. В качестве альтернативы подгруппа или отдельное лицо могут иметь определенный, юридически установленный круг обязанностей, которые отличаются от обязанностей органа управления.
- A3. Такое разнообразие означает, что для целей настоящего стандарта невозможно определить для всех случаев проведения аудита то лицо или тех лиц, которых аудитор должен информировать о соответствующих вопросах. Кроме того, в некоторых случаях однозначное определение лица или лиц, которых необходимо информировать, представляет определенную трудность по причине используемой нормативной базы или вследствие каких-либо других обстоятельств задания, например, в случае организаций, структура корпоративного управления которых формально не определена, таких как некоторые семейные предприятия, некоторые некоммерческие организации, а также некоторые государственные организации. В таких случаях аудитор может столкнуться с необходимостью обсудить и согласовать соответствующее лицо или лиц, которых необходимо информировать, со стороны, привлечшей аудитора для выполнения задания. При определении лиц для информирования большое значение имеет понимание аудитором структуры и процессов корпоративного управления в организации, полученное в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)⁴. Соответствующее лицо или лица, которых необходимо информировать, могут меняться в зависимости от вопроса, информация о котором должна быть сообщена.
- A4. МСА 600 содержит конкретные вопросы, о которых аудитор группы должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление⁵. Если организация является компонентом группы, соответствующее лицо или лица, которых аудитор компонента должен информировать, определяются в зависимости от обстоятельств задания и от вопроса, информация о котором должна быть сообщена. В некоторых случаях несколько компонентов могут вести одинаковую деятельность в рамках одной системы внутреннего контроля и использовать одинаковую практику бухгалтерского учета. Если за корпоративное управление таких компонентов отвечают одни и те же лица (например, общий совет директоров), то дублирование информации можно избежать путем одновременного информирования этих компонентов.

Информационное взаимодействие с подгруппой лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункт 12)

- A5. При рассмотрении вопросов информационного взаимодействия с подгруппой лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор может принять во внимание следующие вопросы:
- соответствующие обязанности подгруппы и органа управления;
 - характер вопроса, о котором необходимо проинформировать;
 - соответствующие законодательные и нормативные требования;
 - наличие у подгруппы полномочий для осуществления действий в отношении сообщенной информации и возможностей по предоставлению дополнительной информации и пояснений, которые могут потребоваться аудитору.

⁴ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

⁵ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт 49.

- А6. При принятии решения о необходимости довести информацию, в полной или краткой форме, также до сведения органа управления, аудитор может учитывать свою оценку того, насколько эффективно и надлежащим ли образом подгруппа сообщает соответствующую информацию органу управления. При согласовании условий задания аудитор может прямо заявить, что он оставляет за собой право непосредственно информировать орган управления, кроме случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом.
- А7. Аудиторские комитеты (или подобные подгруппы с другими названиями) существуют во многих юрисдикциях. Информационное взаимодействие с аудиторскими комитетами (при их наличии), несмотря на то, что конкретные полномочия и функции этих комитетов могут различаться, стало ключевым элементом в информационном взаимодействии аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Принципы надлежащего корпоративного управления предполагают, что:
- аудитора будут регулярно приглашать на заседания аудиторского комитета;
 - председатель аудиторского комитета и, если необходимо, другие члены аудиторского комитета будут периодически взаимодействовать с аудитором;
 - аудиторский комитет будет проводить встречи с аудитором без участия руководства организации по меньшей мере один раз в год.

Случаи, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией (см. пункт 13)

- А8. В некоторых случаях все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией, и с учетом данной ситуации изменяется применение требований информирования. В таких случаях информационное взаимодействие с лицом или лицами, наделенными руководящими полномочиями, может не обеспечивать надлежащего информирования всех тех, кого в иных обстоятельствах аудитор был бы обязан проинформировать как лиц, отвечающих за корпоративное управление. Например, в организации, где все директора участвуют в руководстве организацией, некоторые из них (например, директор, отвечающий за маркетинг) могут не знать о значимых вопросах, которые обсуждались с другим директором (например, с директором, отвечающим за составление финансовой отчетности).

Вопросы, о которых необходимо информировать

Обязанности аудитора в отношении аудита финансовой отчетности (см. пункт 14)

- А9. Обязанности аудитора в отношении аудита финансовой отчетности часто включаются в письмо-соглашение об условиях задания или в письменное соглашение другой подходящей формы, в котором отражены условия задания⁶. В соответствии с требованиями законов или нормативных актов либо в силу структуры корпоративного управления в организации, лица, отвечающие за корпоративное управление, возможно, должны будут согласовать условия задания с аудитором. Если такие требования отсутствуют, предоставление лицам, отвечающим за корпоративное управление, копии письма-соглашения об условиях задания или письменного соглашения другой подходящей формы может оказаться надлежащим способом информирования указанных лиц о таких вопросах, как:
- ответственность аудитора за проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита, который проводится с целью выражения мнения о финансовой отчетности. Следовательно, вопросы, о которых необходимо информировать в соответствии с Международными стандартами аудита, включают значимые вопросы аудита, возникающие в ходе аудита финансовой отчетности и имеющие значение для лиц, отвечающих за корпоративное управление, при осуществлении ими надзора за процессом составления финансовой отчетности;
 - отсутствие в Международных стандартах аудита требования о том, чтобы аудитор разрабатывал процедуры с целью выявления дополнительных вопросов для информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление;
 - в случаях применения МСА 701⁷, обязанность аудитора определять ключевые вопросы аудита и информировать о них в аудиторском заключении;

⁶ См. пункт 10 МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий».

⁷ МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

- если применимо, обязанность аудитора сообщать информацию об особых вопросах в соответствии с законом или нормативным актом, по соглашению с организацией или в соответствии с дополнительными требованиями к заданию, предусмотренными, например, стандартами национальной профессиональной организации бухгалтеров.

A10. Закон или нормативный акт, соглашение, заключенное с организацией, или дополнительные требования к заданию могут предусматривать более широкий круг вопросов, о которых необходимо информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление. Например, (а) соглашение с организацией может предусматривать особые вопросы, информацию о которых следует сообщать, когда такие вопросы являются результатом услуг, оказанных аудиторской организацией или организацией, входящей в сеть, но не являются аудитом финансовой отчетности, или (б) полномочия аудитора организаций государственного сектора могут предусматривать вопросы, информацию о которых следует сообщать и которые становятся известны аудитору в результате выполнения другой работы, такой как аудит результатов деятельности.

Планируемый объем и сроки проведения аудита (см. пункт 15)

A11. Информирование о планируемом объеме и сроках проведения аудита может:

- (а) помочь лицам, отвечающим за корпоративное управление, лучше понять результаты работы аудитора, обсудить с аудитором вопросы риска и понятие существенности, а также определить области, в отношении которых они могут попросить аудитора выполнить дополнительные процедуры;
- (б) помочь аудитору лучше понять организацию и ее окружение.

A12. Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значимых рисках, выявленных аудитором, помогает им лучше понять эти вопросы и причины, по которым они требуют особого рассмотрения в ходе аудита. Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значимых рисках может помочь таким лицам в выполнении своих обязанностей по надзору за процессом составления финансовой отчетности.

A13. Вопросы для информирования могут включать следующее:

- какие меры аудитор планирует предпринять в ответ на значимые риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок;
- какие действия аудитор планирует предпринять в отношении областей с более высокими оцененными рисками существенного искажения;
- каков подход аудитора к проверке средств внутреннего контроля, которые являются значимыми для аудита;
- каким образом применен принцип существенности в контексте аудита⁸;
- характер и объем специализированных навыков или знаний, необходимых для проведения планируемых аудиторских процедур или оценки результатов аудита, включая вопрос привлечения эксперта аудитора⁹;
- в случаях применения МСА 701, предварительное мнение аудитора о вопросах, которые могут представлять собой области, требующие его значительного внимания при проведении аудита, и, следовательно, могут являться ключевыми вопросами аудита;
- планируемый аудитором подход к рассмотрению последствий отдельных заявлений и раскрытия информации о любых существенных изменениях применимой концепции подготовки финансовой отчетности или деятельности организации, ее финансовых условиях и окружения.

A14. Другие вопросы планирования, обсуждение которых с лицами, отвечающими за корпоративное управление, может быть целесообразно, включают следующее:

- в том случае, если в организации существует служба внутреннего аудита, каким образом совместная работа внешних и внутренних аудиторов может стать конструктивной и взаимодополняющей, включая любое запланированное использование работы службы

⁸ МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита».

⁹ См. МСА 620 «Использование работы экспертов аудитора».

внутреннего аудита, а также характер и объем любого запланированного использования внутренних аудиторов для оказания непосредственного содействия аудитору¹⁰;

- мнение лиц, отвечающих за корпоративное управление, о следующем:
 - о соответствующем лице или лицах в структуре корпоративного управления организации, с которыми необходимо осуществлять информационное взаимодействие;
 - распределении обязанностей между лицами, отвечающими за корпоративное управление, и руководством;
 - целях и стратегиях организации и соответствующих бизнес-рисках, которые могут привести к существенным искажениям;
 - вопросах, которые, по мнению лиц, отвечающих за корпоративное управление, требуют особого внимания в ходе аудита, а также об областях, в отношении которых они попросили аудитора провести дополнительные процедуры;
 - значительном объеме информационного взаимодействия с регулирующими органами;
 - других вопросах, которые, по мнению лиц, отвечающих за корпоративное управление, могут влиять на аудит финансовой отчетности;
- позиция, осведомленность и действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении (а) системы внутреннего контроля организации и ее важности для организации, включая вопрос о том, как лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют надзор за эффективностью системы внутреннего контроля, и (б) выявления фактических или возможных недобросовестных действий;
- действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, в ответ на изменения в стандартах бухгалтерского учета, практике корпоративного управления, правилах получения доступа к организованным торгам и связанных с этим вопросах, а также влияние таких обстоятельств, например, на общее представление, структуру и содержание финансовой отчетности, включая:
 - уместность и надежность, сопоставимость и понятность информации, представленной в финансовой отчетности;
 - рассмотрение вопроса, снижено ли качество финансовой отчетности вследствие того, что включена информация, которая не имеет к ней отношения, или того, что затруднено правильное понимание раскрытых вопросов;
- действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, по результатам предыдущего информационного взаимодействия с аудитором;
- документы, содержащие прочую информацию, согласно определению, данному в МСА 720 (пересмотренном), и планируемый порядок и сроки выпуска таких документов. Когда аудитор предполагает получить прочую информацию после даты аудиторского заключения, он также может обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление, действия, которые могут быть надлежащими или необходимыми в случае, если аудитор приходит к выводу о том, что прочая информация, полученная после даты аудиторского заключения, содержит существенное искажение.

A15. Несмотря на то, что информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, может помочь аудитору в планировании объема и сроков аудита, оно не влияет на единоличную ответственность аудитора за определение общей стратегии аудита и плана аудита, включая характер, сроки и объем процедур, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

A16. В процессе информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление, о планируемых сроках и объемах аудита необходимо соблюдать осторожность, чтобы не подвергнуть риску эффективность аудита, особенно в случаях, когда некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией. Например, информирование о характере и сроках детальных аудиторских процедур может снизить эффективность данных процедур, поскольку они станут слишком предсказуемыми.

¹⁰ МСА 610 (пересмотренный) «Использование работы внутренних аудиторов», пункт 18, и МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов», пункт 31.

Значимые вопросы, выявленные в ходе аудита (см. пункт 16)

- A17. Информирование о вопросах, выявленных в ходе аудита, может включать запрос на получение дополнительной информации от лиц, отвечающих за корпоративное управление, для завершения процесса получения аудиторских доказательств. Например, аудитор может подтвердить, что у лиц, отвечающих за корпоративное управление, имеется такое же, как у аудитора, понимание фактов и обстоятельств, относящихся к конкретным операциям или событиям.
- A18. В случае применения МСА 701, информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, согласно требованиям пункта 16, а также информационное взаимодействие в отношении значимых рисков, выявленных аудитором, согласно требованиям пункта 15, имеют особое значение для определения аудитором вопросов, которые требуют его особого внимания и которые, следовательно, могут быть ключевыми вопросами аудита¹¹.

Значимые качественные аспекты учетной практики (см. пункт 16(a))

- A19. Концепция подготовки финансовой отчетности, как правило, позволяет организации определить оценочные значения и вынести суждения в отношении учетной политики и раскрытия информации в финансовой отчетности, например, в связи с применением ключевых допущений для формирования оценочных значений, в отношении которых существует значительная неопределенность оценки. Кроме того, в соответствии с требованиями законов, нормативных актов или концепции подготовки финансовой отчетности, вероятно, необходимо будет представить в примечаниях к отчетности краткий обзор основных положений учетной политики или дать ссылку на «важнейшие оценочные значения» или «важнейшие положения учетной политики и практики» для определения и предоставления пользователям финансовой отчетности дополнительной информации о наиболее трудных, субъективных или сложных суждениях, примененных руководством при подготовке финансовой отчетности.
- A20. В результате мнение аудитора о субъективных аспектах финансовой отчетности может быть особенно важно для лиц, отвечающих за корпоративное управление, при выполнении ими своих обязательств по надзору за процессом составления финансовой отчетности. Например, в связи с вопросами, описанными в пункте A19, лиц, отвечающих за корпоративное управление, может интересовать оценка аудитором адекватности раскрытия информации о неопределенности оценки, характерной для оценочных значений, которые влекут за собой возникновение значительных рисков. Открытое и конструктивное информирование о значимых качественных аспектах учетной политики организации также может включать комментарии о приемлемости значимых принципов учетной практики. В Приложении 2 определены вопросы, которые могут стать предметом такого информационного взаимодействия.

Значительные трудности, с которыми аудитор сталкивается в ходе аудита (см. пункт 16 (b))

- A21. Значительные трудности, с которыми аудитор сталкивается в ходе аудита, могут включать:
- существенные задержки со стороны руководства, недоступность персонала организации или нежелание руководства предоставлять аудитору информацию, необходимую для выполнения аудиторских процедур;
 - неоправданно короткий срок, установленный для проведения аудита;
 - чрезмерные дополнительные усилия, которые потребовались для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств;
 - недоступность ожидаемой информации;
 - ограничения, наложенные на аудитора руководством организации;
 - нежелание руководства провести или расширить свою оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность в случае поступления соответствующего запроса.

В некоторых обстоятельствах такие трудности могут представлять собой ограничение объема аудита, которое ведет к выражению аудитором модифицированного мнения¹².

Значимые вопросы, которые обсуждались или были предметом переписки с руководством (см. пункт 16 (c)(i))

¹¹ МСА 701, пункты 9–10.

¹² МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

A22. Значимые вопросы, которые обсуждались или были предметом переписки с руководством, могут включать:

- значительные события или операции, имевшие место в течение года;
- условия ведения бизнеса, влияющие на организацию, а также бизнес-планы и бизнес-стратегии, которые могут оказать влияние на риски существенного искажения;
- проведение руководством консультаций с другими бухгалтерами по вопросам бухгалтерского учета или аудита;
- обсуждения или переписка в связи с первоначальным или повторным назначением аудитора по таким вопросам, как учетная практика, применение стандартов аудита или стоимость услуг по проведению аудита или прочих услуг;
- значимые вопросы, по которым имелись разногласия с руководством, за исключением первоначального расхождения во мнениях, вызванного отсутствием полных фактических данных или полной предварительной информации, которое впоследствии было урегулировано аудитором после получения им дополнительных фактических данных или информации.

Обстоятельства, влияющие на форму и содержание аудиторского заключения (см. пункт 16(d))

A23. Согласно требованиям МСА 210 аудитор должен согласовать условия аудиторского задания с руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, в соответствии с обстоятельствами¹³. Согласованные условия аудиторского задания должны быть задокументированы в письме-соглашении об условиях аудиторского задания или в письменном соглашении другой подходящей формы и должны включать в том числе ссылку на ожидаемую форму и содержание аудиторского заключения¹⁴. Как объясняется в пункте А9, если условия аудиторского задания не согласовываются с лицами, отвечающими за корпоративное управление, аудитор может предоставить им копию письма-соглашения об условиях аудиторского задания в целях информирования их о вопросах, имеющих значение для аудита. Цель информационного взаимодействия, осуществляемого в соответствии с требованиями пункта 16(d), заключается в информировании лиц, отвечающих за корпоративное управление, об обстоятельствах, в связи с которыми аудиторское заключение может отличаться по своей форме и содержанию от ожидаемого заключения или может включать дополнительную информацию о проведенном аудите.

A24. Обстоятельства, при которых аудитор должен или в иных случаях может счесть необходимым включить в аудиторское заключение дополнительную информацию в соответствии с Международными стандартами аудита и о которых он должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, включают следующие ситуации:

- аудитор намерен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении в соответствии с положениями МСА 705 (пересмотренного)¹⁵;
- наличие существенной неопределенности в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность отражено в соответствии с МСА 570 (пересмотренным)¹⁶;
- информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701¹⁷;
- аудитор считает необходимым включить раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения» в соответствии с положениями МСА 706 (пересмотренного)¹⁸, или он должен это сделать в соответствии с требованиями отдельных МСА;
- аудитор пришел к выводу о том, что прочая информация содержит неисправленное существенное искажение, согласно МСА 720 (пересмотренному)¹⁹.

¹³ МСА 210, пункт 9.

¹⁴ МСА 210, пункт 10.

¹⁵ МСА 705 (пересмотренный), пункт 30.

¹⁶ МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности», пункт 25(d).

¹⁷ МСА 701, пункт 17.

¹⁸ МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении», пункт 12.

¹⁹ МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», пункт 18(a).

В таких обстоятельствах аудитор может счесть целесообразным предоставить лицам, отвечающим за корпоративное управление, проект аудиторского заключения, чтобы способствовать обсуждению того, как эти вопросы будут отражены в аудиторском заключении.

- A25. В тех редких случаях, когда аудитор намерен не включать имя руководителя аудита в аудиторское заключение в соответствии с положениями МСА 700 (пересмотренного), он должен обсудить это намерение с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и проинформировать их о своей оценке вероятности существования и серьезности значительной угрозы личной безопасности²⁰. Аудитор также может осуществлять информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, в тех случаях, когда он решает не включать описание ответственности аудитора в текст аудиторского заключения в соответствии с положениями МСА 700 (пересмотренного), разрешающими это сделать²¹.

Прочие значимые вопросы, связанные с процессом подготовки финансовой отчетности (см. пункт 16(e))

- A26. В МСА 300²² отмечается, что в связи с непредвиденными событиями, изменением условий или аудиторскими доказательствами, полученными в результате выполнения аудиторских процедур, аудитору может потребоваться модифицировать общую стратегию и план аудита, а следовательно, и запланированный характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур на основе пересмотренной оценки рисков. Аудитор может проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о таких вопросах, например, в рамках дополнительного обсуждения первоначально запланированного объема аудита и сроков его проведения.
- A27. Прочие значимые вопросы, возникающие в ходе аудита и имеющие непосредственное значение для лиц, отвечающих за корпоративное управление, при осуществлении надзора за процессом подготовки финансовой отчетности, могут включать такие вопросы, как существенные искажения в прочей информации, которые были исправлены.
- A28. В случаях, не установленных требованиями пунктов 16(a)–(d) и руководства по применению, аудитор может счесть необходимым проинформировать о прочих вопросах, которые обсуждались с лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания (если такое лицо было назначено), или были рассмотрены им, в соответствии с МСА 220²³.

Независимость аудитора (см. пункт 17)

- A29. Аудитор должен соблюдать соответствующие этические требования, включая требования к независимости, в рамках заданий по аудиту финансовой отчетности²⁴.
- A30. Информация о взаимоотношениях и прочих вопросах, а также о мерах предосторожности, которую необходимо сообщать, зависит от конкретных обстоятельств задания, но обычно касается следующих вопросов:
- (a) угрозы независимости, которая может быть связана с личной заинтересованностью, проверкой собственной ранее выполненной работы (самопроверка), защитой чьих-либо интересов, близким знакомством, а также запугиванием;
 - (b) мер предосторожности, предусмотренных профессиональными требованиями, законами или нормативными актами, или мер предосторожности в рамках самой организации и в рамках собственных систем и процедур организации.
- A31. Соответствующие этические требования или требования законов или нормативных актов могут также определять конкретные информационные сообщения в адрес лиц, отвечающих за корпоративное управление, в случаях выявления нарушения требований независимости. Например, в соответствии с Кодексом этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ) аудитор должен письменно информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, обо всех нарушениях, а также о действиях, которые аудиторская организация предприняла или планирует предпринять в связи с этими нарушениями²⁵.

²⁰ МСА 700 (пересмотренный), пункты 46 и А63.

²¹ МСА 700 (пересмотренный), пункт 41.

²² МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», пункт А13.

²³ См. пункты 19–22 и А23–А32 МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности».

²⁴ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 14.

²⁵ См. раздел 290.39–49 Кодекса СМСЭБ, в котором рассматриваются вопросы нарушения требований независимости.

A32. Требования к информационному взаимодействию в связи с независимостью аудитора, применяемые в отношении организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, могут оказаться надлежащими и для применения к некоторым другим организациям, включая организации, которые могут быть общественно значимыми, например, в связи с многочисленностью или разнообразием заинтересованных лиц или с учетом характера и размеров бизнеса. Примерами таких организаций могут быть финансовые учреждения (такие как банки, страховые компании и пенсионные фонды), а также другие организации, например, благотворительные. С другой стороны, могут возникать ситуации, когда информирование о вопросах независимости не будет иметь значения, например, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, уже были проинформированы о соответствующих фактах в рамках их руководящей деятельности. Возникновение такой ситуации наиболее вероятно, когда организацией руководит собственник, а аудиторская организация и организации, входящие в сеть, работают с данной организацией практически только в области аудита финансовой отчетности.

Дополнительные вопросы (см. пункт 3)

- A33. Надзор за руководством со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление, включает контроль за разработкой, внедрением и поддержанием системы внутреннего контроля организации в отношении надежности процесса подготовки финансовой отчетности, эффективности и результативности операций и соблюдения применимых законов и нормативных актов.
- A34. Аудитору может стать известно о каких-либо дополнительных вопросах, которые не обязательно касаются надзора за процессом подготовки финансовой отчетности, но которые, тем не менее, могут быть значимыми в контексте обязанностей лиц, отвечающих за корпоративное управление, при осуществлении надзора за стратегическим направлением деятельности организации или обязательствами организации, связанными с подотчетностью. Такие вопросы могут включать, например, значимые вопросы, касающиеся структуры или процессов корпоративного управления, и значимые решения или действия старшего руководства, осуществляемые без надлежащих полномочий.
- A35. При принятии решения о том, нужно ли информировать о дополнительных вопросах лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор может обсудить такого рода вопросы, о которых ему стало известно, с руководством организации соответствующего уровня, кроме случаев, когда такое обсуждение будет нецелесообразно в сложившейся ситуации.
- A36. Если сообщается информация о каком-либо дополнительном вопросе, вероятно, будет целесообразно, чтобы аудитор проинформировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, что:
- выявление и информирование о таких вопросах является несущественным для цели аудита, которая заключается в формировании мнения о финансовой отчетности;
 - в отношении такого вопроса не было проведено никаких процедур, кроме тех, которые были необходимы для формирования мнения о финансовой отчетности;
 - для определения наличия таких дополнительных вопросов никакие процедуры не проводились.

Процесс информационного взаимодействия

Установление процесса информационного взаимодействия (см. пункт 18)

- A37. Однозначное информирование об обязанностях аудитора, о запланированном объеме и сроках проведения аудита, а также об ожидаемом общем содержании информационных сообщений помогает сформировать основу для эффективного двустороннего информационного взаимодействия.
- A38. Вопросы, которые также могут способствовать эффективному двустороннему информационному взаимодействию, включают обсуждение:
- цели информационного взаимодействия. Если цель четко определена, у аудитора и лиц, отвечающих за корпоративное управление, есть больше возможностей для достижения взаимопонимания по соответствующим вопросам и действиям, которые определяются в результате такого информационного взаимодействия;
 - формы осуществления информационного взаимодействия;
 - лица или лиц из состава аудиторской группы и из числа лиц, отвечающих за корпоративное управление, которые будут осуществлять информационное взаимодействие по конкретным вопросам;

- ожиданий аудитора относительно того, что информационное взаимодействие будет двусторонним и что лица, отвечающие за корпоративное управление, будут информировать аудитора о вопросах, которые они считают значимыми для аудита, например, о стратегических решениях, которые могут в значительной степени повлиять на характер, сроки и объем аудиторских процедур, о предполагаемых или выявленных недобросовестных действиях, а также об обеспокоенности в отношении честности или компетентности высшего руководства;
- процесса принятия мер и предоставления отчета по вопросам, о которых сообщил аудитор;
- процесса принятия мер и предоставления отчета по вопросам, о которых сообщили лица, отвечающие за корпоративное управление.

A39. Процесс информационного взаимодействия будет различным в зависимости от обстоятельств, включая размер и структуру корпоративного управления организации, а также от методов работы лиц, отвечающих за корпоративное управление, и от мнения аудитора о значимости вопросов, о которых необходимо информировать. Трудности в установлении эффективного двустороннего информационного взаимодействия могут указывать на то, что информационное взаимодействие между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, не соответствует цели аудита (см. пункт A52).

Особенности малых организаций

A40. В случае аудита малых организаций аудитор может использовать менее структурированный процесс информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, чем при работе с организациями, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, или с более крупными организациями.

Информационное взаимодействие с руководством

- A41. Многие вопросы могут быть обсуждены с руководством в рамках обычного процесса аудита, включая вопросы, о которых необходимо информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, в соответствии с требованиями настоящего стандарта. Такие обсуждения являются признанием исполнительных полномочий и ответственности руководства за осуществление организацией своей деятельности и, в частности, ответственности руководства за подготовку финансовой отчетности.
- A42. Прежде чем информировать о каких-либо вопросах лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор может обсудить их с руководством, за исключением случаев, когда это нецелесообразно. Например, было бы неуместно обсуждать вопросы компетентности или честности руководства с руководством организации. Помимо признания исполнительных полномочий и ответственности руководства, такие предварительные обсуждения могут прояснить факты и вопросы и дать руководству возможность предоставить более подробную информацию и дополнительные разъяснения. Также, если у организации есть служба внутреннего аудита, аудитор может обсудить некоторые вопросы с внутренним аудитором, прежде чем информировать о них лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Информационное взаимодействие с третьими лицами

- A43. Лица, отвечающие за корпоративное управление, возможно, должны будут в соответствии с требованиями законов или нормативных актов либо по собственному желанию предоставить третьим лицам, например, банкирам или регулирующим органам, копии письменных информационных сообщений аудитора. В некоторых случаях раскрытие информации третьим лицам может быть или незаконным, или неправомерным по каким-либо иным причинам. В том случае, когда письменное сообщение, подготовленное для лиц, отвечающих за корпоративное управление, предоставлено третьим лицам, может быть важно, чтобы в этих обстоятельствах третьи лица были проинформированы о том, что данное сообщение было подготовлено не для них. Это можно сделать, например, указав в письменных сообщениях лицам, отвечающим за корпоративное управление, что:
- (a) настоящее сообщение подготовлено исключительно для использования лицами, отвечающими за корпоративное управление, и, если применимо, руководством группы и аудитором группы, а также что третьим лицам не следует на него полагаться;
 - (b) аудитор не несет никакой ответственности перед третьими лицами;
 - (c) имеются ограничения в отношении раскрытия или распространения информации третьим лицам.

А44. В некоторых юрисдикциях в соответствии с законом или нормативным актом аудитор может, в частности, быть обязан:

- уведомлять регулирующий или правоохранительный орган об определенных вопросах, о которых были проинформированы лица, отвечающие за корпоративное управление. Например, в некоторых странах аудитор обязан информировать органы власти об искажениях, если руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, не приняли мер по устранению выявленных искажений;
- предоставлять копии определенных отчетов, подготовленных для лиц, отвечающих за корпоративное управление, соответствующим регулирующим органам или кредитным организациям, а также другим органам, таким как центральные органы (в случае некоторых организаций государственного сектора);
- предоставлять широкой общественности доступ к отчетам, подготовленным для лиц, отвечающих за корпоративное управление.

А45. Если законом или нормативным актом не предусмотрено предоставление третьему лицу копии письменных сообщений аудитора, направленных лицам, отвечающим за корпоративное управление, аудитору может потребоваться получить предварительное согласие лиц, отвечающих за корпоративное управление, чтобы это сделать.

Формы информационного взаимодействия (см. пункт 19)

А46. Эффективное информационное взаимодействие может предполагать предоставление как структурированных материалов и письменных отчетов, так и менее структурированных сообщений, включая обсуждения. Аудитор может информировать о вопросах, кроме тех, которые представлены в пунктах 19–20, как в устной, так и в письменной форме. Письменные сообщения могут включать письмо-соглашение об условиях задания, которое предоставляется лицам, отвечающим за корпоративное управление.

А47. Помимо значимости каждого конкретного вопроса, на форму информационного сообщения (например, устная или письменная, степень детализации или обобщения, структурированная или неструктурированная) могут оказывать влияние следующие факторы:

- будет ли обсуждение вопроса включено в аудиторское заключение. Например, в тех случаях, когда информация о ключевых вопросах аудита сообщается в аудиторском заключении, аудитор может счесть необходимым письменно проинформировать о вопросах, определенных как ключевые вопросы аудита;
- был ли вопрос решен удовлетворительным образом;
- информировало ли руководство об этом вопросе раньше;
- каковы размер, операционная структура, контрольная среда и организационно-правовая форма организации;
- в случае аудита финансовой отчетности специального назначения – проводит ли аудитор также и аудит финансовой отчетности общего назначения;
- каковы требования законодательства. В некоторых юрисдикциях письменные сообщения, направляемые лицам, отвечающим за корпоративное управление, должны быть составлены в определенной форме, установленной местным законодательством;
- каковы ожидания лиц, отвечающих за корпоративное управление, включая договоренности о периодических встречах или регулярном информационном взаимодействии с аудитором;
- какова интенсивность постоянных контактов и диалога аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- имели ли место существенные изменения в составе органа управления.

А48. Когда какой-либо значимый вопрос обсуждается с одним из лиц, отвечающих за корпоративное управление, например, председателем аудиторского комитета, для аудитора может быть целесообразно включить краткую информацию о данном вопросе в более поздние сообщения, чтобы у всех лиц, отвечающих за корпоративное управление, имелась полная и сбалансированная информация.

Сроки информационного взаимодействия (см. пункт 21)

А49. Своевременное информационное взаимодействие в течение всего аудита способствует полноценному двустороннему диалогу между лицами, отвечающими за корпоративное управление, и аудитором. При этом выбор надлежащего времени для информационного взаимодействия будет зависеть от обстоятельств выполнения задания. Соответствующие обстоятельства включают в себя значимость и характер вопроса, а также действия, которые, как ожидается, должны быть предприняты лицами, отвечающими за корпоративное управление. Например:

- информирование о вопросах планирования может осуществляться на начальных этапах выполнения аудиторского задания, а в случае выполнения аудиторского задания в первый раз такое информационное взаимодействие может осуществляться в рамках согласования условий задания;
- незамедлительное информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значительных трудностях, с которыми аудитор столкнулся в ходе аудита, может быть целесообразно, если лица, отвечающие за корпоративное управление, способны оказать аудитору содействие в преодолении этих трудностей или существует вероятность того, что такие трудности могут привести к модификации аудиторского мнения. Также аудитор может незамедлительно информировать в устной форме лиц, отвечающих за корпоративное управление, о существенных недостатках системы внутреннего контроля, выявленных аудитором, до предоставления соответствующей информации об этих недостатках в письменной форме согласно МСА 265²⁶;
- в случае применения МСА 701 аудитор может сообщить предварительное мнение о ключевых вопросах аудита при обсуждении планируемого объема и сроков аудита (см. пункт А13). Аудитор также может чаще осуществлять информационное взаимодействие для дальнейшего обсуждения подобных вопросов при информировании о значимых вопросах, которые привлекли его внимание;
- информирование о вопросах независимости может быть целесообразно всякий раз, когда применяются значимые суждения об угрозах нарушения независимости и о соответствующих мерах предосторожности, например, при принятии задания о предоставлении неаудиторских услуг и при заключительном обсуждении;
- кроме того, в рамках заключительного обсуждения можно также сообщить результаты аудита, в том числе мнение аудитора о качественных аспектах учетной практики организации;
- при аудите финансовой отчетности общего назначения и одновременно финансовой отчетности специального назначения может оказаться целесообразно координировать время информационного взаимодействия.

А50. Среди прочих факторов, которые могут повлиять на сроки информационного взаимодействия, можно назвать следующие:

- размер, операционная структура, контрольная среда и организационно-правовая форма организации;
- любое юридическое обязательство информировать об определенных вопросах в указанный срок;
- ожидания лиц, отвечающих за корпоративное управление, включая договоренности о периодических встречах или регулярном информационном взаимодействии с аудитором;
- время, когда аудитор выявляет те или иные вопросы. Так, аудитор может не выявить какой-либо определенный вопрос (например, несоблюдение закона) в срок, позволяющий принять упреждающие меры, однако информирование о таком вопросе позволит предпринять действия по устранению выявленных недостатков.

²⁶ МСА 265, пункты 9 и А14.

Адекватность процесса информационного взаимодействия (см. пункт 22)

A51. Аудитор не должен разрабатывать какие-либо особые процедуры, чтобы подтвердить оценку двустороннего информационного взаимодействия между ним и лицами, отвечающими за корпоративное управление; скорее, такая оценка может быть основана на наблюдениях, сделанных в ходе выполнения аудиторских процедур для других целей. Такие наблюдения могут включать:

- надлежащий характер и своевременность действий, предпринятых лицами, отвечающими за корпоративное управление, в ответ на вопросы, поднятые аудитором. Если значимые вопросы, поднятые в ходе предыдущего информационного взаимодействия, не были эффективно урегулированы, возможно, аудитору уместно будет выяснить, почему не были приняты надлежащие меры, и при необходимости вновь поднять данный вопрос. Это поможет избежать риска создания впечатления, что аудитор удовлетворен надлежащим решением вопроса или более не считает его значимым;
- очевидная открытость и прямота лиц, отвечающих за корпоративное управление, в ходе информационного взаимодействия с аудитором;
- готовность лиц, отвечающих за корпоративное управление, и наличие у них возможности встречаться с аудитором без участия руководства;
- очевидная способность лиц, отвечающих за корпоративное управление, досконально понимать вопросы, поднятые аудитором, например, тщательность, с которой лица, отвечающие за корпоративное управление, анализируют проблемы и задают вопросы по представленным им рекомендациям;
- трудности в установлении взаимопонимания с лицами, отвечающими за корпоративное управление, в вопросах формы, сроков и ожидаемого общего содержания информационного взаимодействия;
- в случае участия некоторых или всех лиц, отвечающих за корпоративное управление, в руководстве организацией, их очевидное понимание того, как вопросы, обсуждаемые с аудитором, влияют на их более широкие обязанности по корпоративному управлению, равно как и на их обязанности в роли руководителей;
- то, удовлетворяет ли двустороннее информационное взаимодействие между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, применимым законодательным и нормативным требованиям.

A52. Как отмечено в пункте 4, эффективное двустороннее информационное взаимодействие помогает и аудитору, и лицам, отвечающим за корпоративное управление. Более того, МСА 315 (пересмотренный) определяет участие лиц, отвечающих за корпоративное управление, включая их взаимодействие со службой внутреннего аудита (если такая имеется) и с внешними аудиторами, в качестве элемента контрольной среды организации²⁷. Неадекватное двустороннее информационное взаимодействие может указывать на неудовлетворительную контрольную среду и влиять на оценку аудитором рисков существенного искажения. Существует также риск того, что аудитор мог не получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для формирования мнения о финансовой отчетности.

A53. Если двустороннее информационное взаимодействие между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, не является адекватным и ситуация не может быть урегулирована, аудитор может предпринять, например, следующие действия:

- модифицировать мнение аудитора в аудиторском заключении по причине ограничения объема аудита;
- воспользоваться услугами юриста для рассмотрения последствий различных планов действий;
- обеспечить информационное взаимодействие с третьими лицами (например, регулирующим органом) или вышестоящим органом в структуре корпоративного управления, находящимся за пределами организации, таким как собственники организации (например, акционеры на общем собрании акционеров), или ответственным министром правительства, или парламентом в государственном секторе;
-

²⁷ МСА 315 (пересмотренный), пункт А77.

Документация (см. пункт 23)

- A54. Документация по устным информационным сообщениям может включать копию протокола, подготовленного организацией, которая входит в состав аудиторской документации, если такой протокол является надлежащим отражением имевшего место информационного взаимодействия.

Приложение 1

(см. пункт 3)

Особые требования, содержащиеся в МСКК 1 и отдельных МСА, в отношении информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление

В настоящем приложении указаны пункты МСКК 1¹ и отдельных МСА, в соответствии с которыми определенные вопросы должны доводиться до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление. Данный перечень не отменяет необходимости рассматривать требования, а также соответствующее руководство по применению и прочие пояснительные материалы, содержащиеся в МСА.

- МСКК 1 *«Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг»*, пункт 30 (а);
- МСА 240 *«Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»*, пункты 21, 38(с)(i) и 40–42;
- МСА 250 *«Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»*, пункты 14, 19 и 22–24;
- МСА 265 *«Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля»*, пункт 9;
- МСА 450 *«Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»*, пункты 12–13;
- МСА 505 *«Внешние подтверждения»*, пункт 9;
- МСА 510 *«Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода»*, пункт 7;
- МСА 550 *«Связанные стороны»*, пункт 27;
- МСА 560 *«События после отчетной даты»*, пункты 7(b)–(с), 10(а), 13(b), 14(а) и 17;
- МСА 570 (пересмотренный) *«Непрерывность деятельности»*, пункт 25;
- МСА 600 *«Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»*, пункт 49;
- МСА 610 (пересмотренный) *«Использование работы внутренних аудиторов»*, пункт 18; МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) *«Использование работы внутренних аудиторов»*, пункты 20 и 31;
- МСА 700 (пересмотренный) *«Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»*, пункт 46;
- МСА 701 *«Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»*, пункт 17;
- МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*, пункты 12, 14, 23 и 30;
- МСА 706 (пересмотренный) *«Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»*, пункт 12;
- МСА 710 *«Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»*, пункт 18;
- МСА 720 (пересмотренный) *«Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»*, пункты 17–19.

¹ МСКК 1 *«Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг»*.

Приложение 2

(см. пункты 16(а), А19–А20)

Качественные аспекты учетной практики организации

Информационное взаимодействие в соответствии с требованиями пункта 16(а), рассмотренное в пунктах А19–А20, может включать следующие вопросы.

Учетная политика

- Соответствие учетной политики конкретным обстоятельствам организации, учитывающее необходимость обеспечения оптимального соотношения затрат, связанных с предоставлением информации, и вероятной выгоды для пользователей финансовой отчетности. В случае существования приемлемой альтернативной учетной политики, информационное взаимодействие может включать выявление тех статей финансовой отчетности, на которые влияет выбор основных положений учетной политики, а также информации об учетной политике аналогичных организаций.
- Первоначальный выбор основных положений учетной политики и внесение в них изменений, включая применение новых стандартов бухгалтерского учета. Информационное взаимодействие может включать: сведения о влиянии сроков и метода принятия изменения в учетной политике на текущие и будущие показатели прибыли организации и сведения о сроках изменения учетной политики в связи с ожидаемыми новыми стандартами учета.
- Влияние основных положений учетной политики в противоречивых или новых областях (или областях, специфичных для какой-то отрасли, в частности, в случаях, когда отсутствует авторитетное руководство или консенсус).
- Влияние соотношения сроков проведения операций и сроков их фактического отражения в учете.

Оценочные значения

- Вопросы, связанные со статьями, для которых очень важны оценочные значения, рассматриваются в МСА 540¹, включая, например, следующее:
 - как руководство выявляет операции, события и условия, которые могут повлечь за собой необходимость признания оценочных значений или их раскрытия в финансовой отчетности;
 - каковы изменения в обстоятельствах, которые могут привести к признанию новых или обусловить необходимость пересмотра уже существующих оценочных значений;
 - соответствует ли применимой концепции подготовки финансовой отчетности решение руководства о признании или непризнании оценочных значений в финансовой отчетности;
 - происходило ли или должно ли было произойти изменение методов определения оценочных значений по сравнению с предыдущим периодом, и если это так, то по какой причине, а также каков результат оценочных значений в предыдущие периоды;
 - каков используемый руководством процесс определения оценочных значений (например, в случаях, когда руководство применяло модель), включая рассмотрение вопроса о том, соответствует ли выбранная основа оценки, используемая для определения оценочных значений, применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
 - являются ли значимые допущения, которые руководство применяло при определении оценочных значений, обоснованными;
 - каковы намерение и способность руководства следовать определенному плану действий, если это имеет отношение к обоснованности значимых допущений, примененных руководством, или к надлежащему использованию руководством применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
 - имеются ли риски существенного искажения;

¹ МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации».

- имеются ли признаки возможной предвзятости руководства;
- как руководство рассматривало альтернативные допущения или результаты и почему оно отклонило их; как руководство иным образом решало вопрос неопределенности оценки при определении оценочного значения;
- адекватно ли раскрытие информации о неопределенности оценки в финансовой отчетности.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

- Рассматриваемые вопросы и соответствующие суждения, которые использовались при подготовке информации чувствительного характера, раскрываемой в финансовой отчетности (например, раскрытие информации, связанной с признанием выручки, вознаграждением, непрерывностью деятельности, событиями после отчетной даты и условными обязательствами).
- Общая нейтральность, непротиворечивость и ясность раскрываемой в финансовой отчетности информации.

Сопутствующие вопросы

- Потенциальное влияние на финансовую отчетность значительных рисков, факторов внешнего воздействия и ситуаций неопределенности, таких как незавершенные судебные разбирательства, информация о которых раскрыта в финансовой отчетности.
- Степень влияния на финансовую отчетность значительных операций, выходящих за рамки обычной деятельности организации или иным образом являющихся, по-видимому, необычными. В таком информационном сообщении внимание может акцентироваться на следующих факторах:
 - каковы разовые суммы, отраженные в течение периода;
 - какова степень, в какой такие операции отдельно раскрываются в финансовой отчетности;
 - были ли такие операции специально спланированными для обеспечения определенного порядка бухгалтерского учета или учета для целей налогообложения либо для достижения определенной законодательной или нормативной цели;
 - не является ли форма таких операций слишком сложной или где были проведены обширные консультации по вопросу структурирования данной операции;
 - в каких случаях руководство в большей степени акцентирует внимание на необходимости установления определенного порядка отражения в учете, чем на экономической сущности операции.
- Факторы, влияющие на балансовую стоимость активов и обязательств, включая применяемую организацией базу для определения сроков полезного использования материальных и нематериальных активов. В информационном сообщении может содержаться разъяснение того, как были отобраны факторы, влияющие на балансовую стоимость, и каково было бы влияние на финансовую отчетность альтернативной выборки факторов.
- Выборочная корректировка искажений, например, корректировка искажений, которые приводят к увеличению отражаемых в финансовой отчетности показателей прибыли, но не искажений, которые приводят к их снижению.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 510
«АУДИТОРСКИЕ ЗАДАНИЯ, ВЫПОЛНЯЕМЫЕ ВПЕРВЫЕ:
ОСТАТКИ НА НАЧАЛО ПЕРИОДА»

МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора в отношении остатков на начало периода при проведении аудиторских заданий, выполняемых впервые. Помимо сумм, указанных в финансовой отчетности, остатки на начало периода включают в себя ряд позиций, существовавших на начало периода и подлежащих раскрытию, таких как, например, условные и договорные обязательства. Если финансовая отчетность содержит сравнительную финансовую информацию, то также применяются требования и указания, предусмотренные МСА 710¹. Дополнительные требования и указания относительно действий, которые должен предпринять аудитор до начала аудиторских заданий, выполняемых впервые, содержатся в МСА 300².

Дата вступления в силу

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

Цель

3. При проведении аудиторских заданий, выполняемых впервые, целью аудитора в части анализа остатков на начало периода является получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств:
 - (a) наличия либо отсутствия искажений в остатках на начало периода, существенным образом влияющих на финансовую отчетность за текущий период;
 - (b) того, что соответствующие принципы учетной политики, регулирующие остатки на начало периода, последовательно применяются в финансовой отчетности за текущий период, или изменения, внесенные в них, надлежащим образом учтены, представлены и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Определения

4. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (a) аудиторское задание, выполняемое впервые — задание, которое предусматривает, что

¹ МСА 710 «Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность».

² МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».

- (i) либо аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился;
 - (ii) либо проводился предшествующим аудитором;
- (b) остатки на начало периода — остатки на счетах на начало периода. Остатки на начало периода формируются на основе остатков на конец предшествующего периода и отражают влияние операций и событий предшествующих периодов, а также учетной политики, которая применялась в предшествующем периоде. Остатки на начало периода также включают в себя информацию, существовавшую на начало периода и подлежащую раскрытию, такую, например, как условные и фактические обязательства;
- (c) предшествующий аудитор — аудитор другой аудиторской организации, который проводил аудит финансовой отчетности организации за предыдущий период и был заменен действующим аудитором.

Требования

Аудиторские процедуры

Остатки на начало периода

5. Аудитор должен ознакомиться с самой последней финансовой отчетностью организации, если таковая имеется, а также с заключением предшествующего аудитора по ней, если оно есть, для изучения информации, касающейся остатков на начало периода, включая раскрытие информации.
6. Аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства наличия (либо отсутствия) искажений остатков на начало периода, существенным образом влияющих на финансовую отчетность за текущий период, путем (см. пункты А1–А2):
- (a) установления, были ли остатки на конец предыдущего периода корректно перенесены на текущий период или, при необходимости, пересчитаны;
 - (b) оценки того, отражают ли остатки на начало периода соответствующие принципы учетной политики,
 - (c) выполнения одной или нескольких из нижеприведенных процедур (см. пункты А3–А7):
 - (i) анализа рабочей документации предшествующего аудитора для получения доказательств относительно остатков на начало периода, в случае, если аудит финансовой отчетности за предыдущий год проводился;
 - (ii) оценки, дают ли аудиторские процедуры, которые выполнены в текущем периоде, доказательства, имеющие отношение к остаткам на начало периода;
 - (iii) проведения конкретных аудиторских процедур, направленных на получение доказательств по остаткам на начало периода.
7. Если аудитор получил аудиторские доказательства того, что остатки на начало периода содержат искажения, способные существенным образом повлиять на финансовую отчетность за текущий период, аудитор должен будет провести дополнительные и надлежащие в конкретных обстоятельствах аудиторские процедуры для определения влияния искажений на финансовую отчетность за текущий период. Если аудитор заключит, что финансовая отчетность за текущий период содержит такие искажения, он должен будет довести эту информацию до сведения руководства организации соответствующего уровня и лиц, отвечающих за корпоративное управление, в соответствии с МСА 450³.

Последовательное применение принципов учетной политики

8. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что соответствующие принципы учетной политики, регулирующие остатки на начало периода, последовательно применяются в финансовой отчетности за текущий период, и изменения, внесенные в учетную политику, надлежащим образом учтены, представлены и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

³ МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», пункты 8 и 12.

Соответствующая информация в аудиторском заключении предшествующего аудитора

9. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором, и подготовленное им мнение было модифицированным, аудитор должен оценить влияние вопроса, явившегося основанием для подготовки такого мнения, при оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности за текущий период, согласно МСА 315 (пересмотренного)⁴.

Аудиторские выводы и заключение*Остатки на начало периода*

10. Если аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно остатков на начало периода, он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности в зависимости от конкретной ситуации в соответствии с МСА 705⁵ (см. пункт А8).
11. Если аудитор приходит к выводу, что остатки на начало периода содержат искажение, существенным образом влияющее на финансовую отчетность за текущий период, и влияние такого искажения надлежащим образом не учтено, не представлено или не раскрыто, аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение в зависимости от конкретной ситуации в соответствии с МСА 705.

Последовательное применение принципов учетной политики

12. Если аудитор приходит к выводу, что:
- (а) принципы учетной политики текущего периода не применяются последовательно в отношении остатков на начало периода в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, или
 - (б) изменения в принципах учетной политики надлежащим образом не учтены, не представлены или не раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности,

аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное аудиторское мнение в зависимости от конкретной ситуации в соответствии с МСА 705.

Модифицированное мнение в аудиторском заключении предшествующего аудитора

13. Если мнение предшествующего аудитора относительно финансовой отчетности за предыдущий период содержало модификации, которые сохраняют свою актуальность и существенность для финансовой отчетности за текущий период, аудитор также должен выразить модифицированное мнение о финансовой отчетности за текущий период в соответствии с МСА 705 и МСА 710 (см. пункт А9).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы**Аудиторские процедуры***Особенности организаций государственного сектора (см. пункт 6)*

- А1. При проведении аудита организаций государственного сектора могут существовать законодательные или нормативные ограничения в отношении информации, которую действующий аудитор может получить у предшествующего аудитора. Например, если организация государственного сектора, аудит которой ранее проводился аудитором, назначенным в законодательном порядке (например, Генеральным аудитором или иным лицом с надлежащей квалификацией, назначенным от имени Генерального аудитора), была приватизирована, доступ к рабочей документации или другой информации, которую назначенный в законодательном порядке аудитор может предоставить новому аудитор из

⁴ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

⁵ МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

частного сектора, может быть ограничен в соответствии с законами или нормативными актами о конфиденциальности данных и тайне. В тех случаях, когда на передачу информации наложены ограничения, аудитору, вероятно, необходимо будет получить аудиторские доказательства другими способами, и, если получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства невозможно, следует рассмотреть вопрос о влиянии данного обстоятельства на аудиторское мнение.

- A2. Если назначенный в законодательном порядке аудитор привлекает для проведения аудита организации государственного сектора частную аудиторскую организацию, при этом не ту организацию, которая проводила аудит финансовой отчетности организации государственного сектора за предыдущий период, это, как правило, не считается сменой аудиторов с точки зрения аудитора, назначенного в законодательном порядке. Однако в зависимости от характера соглашения о привлечении такой аудиторской организации такое аудиторское задание может для частной аудиторской организации, выполняющей обязанности аудитора, рассматриваться как аудиторское задание, выполняемое впервые, а это значит, что к такому заданию будет применяться настоящий стандарт.

Остатки на начало периода (см. пункт 6(с))

- A3. Характер и объем аудиторских процедур, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении остатков на начало периода, зависят от:
- учетной политики организации;
 - характера остатков по счетам, видов операций, раскрываемой информации и рисков существенного искажения в финансовой отчетности за текущий период;
 - значительности остатков на начало периода по отношению к финансовой отчетности за текущий период в целом;
 - того, проводился ли аудит финансовой отчетности за предыдущий период, и если да, то было ли мнение предшествующего аудитора модифицированным.
- A4. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором, аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков на начало периода путем изучения рабочей документации предшествующего аудитора. То, насколько в результате изучения такой документации аудитору удастся собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства, будет зависеть от профессиональной компетентности и независимости предшествующего аудитора.
- A5. Информационное взаимодействие между действующим и предыдущим аудиторами регулируется соответствующими этическими и профессиональными требованиями.
- A6. Для оборотных активов и краткосрочных обязательств аудиторские доказательства в отношении остатков на начало периода могут быть частично получены в рамках аудиторских процедур, проводимых за текущий период. Например, получение (оплата) остатков дебиторской (кредиторской) задолженности в текущем периоде дает определенные аудиторские доказательства ее существования, соответствующих прав и обязательств, полноты и стоимости задолженности на начало периода. В случае запасов, однако, проводимые в текущем периоде аудиторские процедуры проверки конечных остатков дают незначительные аудиторские доказательства относительно запасов, имевшихся в наличии на начало периода. Следовательно, могут понадобиться дополнительные аудиторские процедуры. В частности, достаточные надлежащие аудиторские доказательства могут быть получены за счет одной или нескольких из нижеприведенных процедур:
- наблюдение за текущей инвентаризацией запасов и сверка ее результатов с количеством запасов на начало периода;
 - проведение аудиторских процедур по оценке стоимости остатков запасов на начало периода;
 - проведение аудиторских процедур в отношении валовой прибыли и своевременности ее признания.
- A7. При изучении бухгалтерских записей и прочей информации, относящейся к остаткам на начало периода, могут быть получены некоторые аудиторские доказательства в отношении внеоборотных активов и долгосрочных обязательств, включая основные средства, инвестиции и долгосрочную задолженность. В некоторых случаях аудитор может получить аудиторские

доказательства по остаткам на начало периода путем получения подтверждения третьих лиц, например, если речь идет о долгосрочной задолженности и инвестициях. В других случаях аудитору может понадобиться проведение дополнительных аудиторских процедур.

Аудиторские выводы и заключение

Остатки на начало периода (см. пункт 10)

A8. В МСА 705 содержатся требования и указания относительно случаев, когда аудитором может быть выражено модифицированное аудиторское мнение в отношении финансовой отчетности, видов аудиторского мнения, которое надлежит выразить в конкретных обстоятельствах, а также содержания аудиторского заключения в том случае, если аудиторское мнение является модифицированным. Невозможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков на начало периода может привести к выражению модифицированного аудиторского мнения следующих видов:

- (a) мнение с оговоркой или отказ от выражения мнения в зависимости от обстоятельств,
- (b) если это не запрещено законодательством или нормативными актами, мнение с оговоркой или отказ от выражения мнения (в зависимости от обстоятельств) в отношении результатов операционной деятельности и денежных потоков (если применимо) и немодифицированное мнение в отношении финансового положения.

Примеры аудиторских заключений приведены в Приложении.

Модифицированное мнение, выраженное в аудиторском заключении предшествующего аудитора (см. пункт 13)

A9. В некоторых случаях мнение предшествующего аудитора, которое было модифицированным, может быть неприменимо и несущественно для мнения о финансовой отчетности за текущий период. Это возможно, например, тогда, когда в предыдущем периоде имелось ограничение объема аудита, однако в текущем периоде обстоятельство, послужившее основанием для такого ограничения, было устранено.

Приложение

(см. пункт А8)

Примеры аудиторских заключений, содержащих модифицированное мнение

Пример 1:

Обстоятельства, о которых упоминается в пункте А8(а), включают следующее:

- У аудитора не было возможности наблюдать за инвентаризацией запасов на начало текущего периода, и он не мог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно остатков запасов на начало периода.
- Возможные последствия неспособности аудитора получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно остатков запасов на начало периода считается существенным, но не всеобъемлющим для финансовых результатов и денежных потоков организации¹.
- Финансовое положение организации на конец года представлено в финансовой отчетности достоверно.
- В конкретной юрисдикции законами и нормативными актами запрещено выражать одновременно мнение с оговоркой в отношении финансовых результатов и денежных потоков и немодифицированное мнение в отношении финансового положения.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности²

Мы провели аудит прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчетов о совокупном доходе, изменениях в собственном капитале и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также информации о существенных аспектах учетной политики и прочей пояснительной информации.

Ответственность руководства³

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности⁴, и за внутренний контроль, который руководство считает необходимым для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о данной финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Данные стандарты требуют соблюдения этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включает проведение процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор процедур зависит от профессионального суждения аудитора, включая оценку рисков

¹ Если возможные последствия неспособности аудитора получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, по его профессиональному суждению, считается существенным и всеобъемлющим для финансовых результатов и денежных потоков организации, аудитор должен отказаться от выражения мнения по финансовым результатам и денежным потокам.

² Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

³ Либо иной термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

⁴ В тех случаях, когда обязанностью руководства является подготовка финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление о результатах деятельности организации, данное предложение может быть сформулировано так: «Руководство несет ответственность за подготовка финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление о результатах деятельности организации, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, и за...».

существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки этих рисков аудитор изучает систему внутреннего контроля за подготовкой и достоверным представлением⁵ финансовой отчетности, чтобы разработать аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности внутреннего контроля.⁶ Аудит также включает оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных значений, полученных руководством, а также оценку представления финансовой отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими для выражения нашего аудиторского мнения с оговоркой.

Основание для выражения мнения с оговоркой

Мы были назначены аудиторами организации 30 июня 20X1 года и не имели возможности наблюдать за инвентаризацией запасов по состоянию на начало года. Мы также не могли получить необходимые подтверждения в отношении количества запасов, имевшихся по состоянию на 31 декабря 20X0 года, с помощью альтернативных аудиторских процедур. Поскольку запасы на начало периода учитываются при расчете финансовых результатов и денежных потоков, у нас не было возможности определить, необходимы ли какие-либо корректировки в отношении прибыли за год, отраженной в отчете о совокупной прибыли, и чистых денежных потоков от операционной деятельности, отраженных в отчете о движении денежных средств.

Мнение с оговоркой

По нашему мнению, за исключением возможного влияния обстоятельства, описанного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой», финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или дает правдивое и достоверное представление о) финансовое положение (финансовом положении) организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты и движение денежных средств (финансовых результатах и движении денежных средств) за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Прочие сведения

Аудит финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X0 года, проводился другим аудитором, который выразил немодифицированное мнение в отношении указанной финансовой отчетности в аудиторском заключении от 31 марта 20X1 года.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

(Форма и содержание данного раздела аудиторского заключения будут зависеть от характера других обязанностей аудитора по предоставлению заключений и отчетов.)

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

[Адрес аудитора]

⁵ В случае, если применима формулировка из сноски 4, данное предложение может быть сформулировано так: «В процессе оценки этих рисков аудитор изучает систему внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление о результатах деятельности организации, чтобы разработать аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности внутреннего контроля».

⁶ Если в обязанности аудитора наряду с проведением аудита финансовой отчетности входит также выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля, данное предложение будет сформулировано иначе: «В процессе оценки этих рисков аудитор изучает систему внутреннего контроля за подготовкой и достоверным представлением финансовой отчетности, чтобы разработать аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам». В случае, если применима формулировка из сноски 4, формулировка может быть следующей: «В процессе оценки этих рисков аудитор изучает систему внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление о результатах деятельности организации, чтобы разработать аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам».

Пример 2.

Обстоятельства, о которых упоминается в пункте A8(b), включают следующее:

- У аудитора не было возможности наблюдать за инвентаризацией запасов на начало текущего периода, и он не мог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно остатков запасов на начало периода.
- Возможные последствия неспособности аудитора получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно остатков запасов на начало периода считается существенным, но не всеобъемлющим для финансовых результатов и денежных потоков организации⁷.
- Финансовое положение организации на конец года представлено в финансовой отчетности достоверно.
- С учетом обстоятельств считается уместным выразить мнение с оговоркой в отношении финансовых результатов и денежных потоков и немодифицированное мнение в отношении финансового положения организации.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности⁸

Мы провели аудит прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчетов о совокупном доходе, изменениях в собственном капитале и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также информации о существенных аспектах учетной политики и прочей пояснительной информации.

Ответственность руководства⁹

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности¹⁰, и за внутренний контроль, который руководство считает необходимым для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о данной финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Данные стандарты требуют соблюдения этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включает проведение процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор процедур зависит от профессионального суждения аудитора, включая оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки этих рисков аудитор изучает систему внутреннего контроля за подготовкой и достоверным представлением¹¹ финансовой отчетности, чтобы разработать аудиторские процедуры,

⁷ Если возможные последствия неспособности аудитора получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, по его профессиональному суждению, считается существенным и всеобъемлющим для финансовых результатов и денежных потоков организации, аудитор должен отказаться от выражения мнения по финансовым результатам и денежным потокам.

⁸ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

⁹ Либо иной термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

¹⁰ В тех случаях, когда обязанностью руководства является подготовка финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление о результатах деятельности организации, данное предложение может быть сформулировано так: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление о результатах деятельности организации, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, и за...».

¹¹ В случае, если применима формулировка из сноски 10, формулировка может быть следующей: «В процессе оценки этих рисков аудитор изучает систему внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности, дающей правдивое и

соответствующие обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности внутреннего контроля.¹² Аудит также включает оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных значений, подготовленных руководством, а также оценку представления финансовой отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими для выражения немодифицированного аудиторского мнения в отношении финансового положения и мнения с оговоркой в отношении финансовых результатов и денежных потоков.

Основание для выражения мнения с оговоркой в отношении финансовых результатов и денежных потоков

Мы были назначены аудиторами организации 30 июня 20X1 года и не имели возможности наблюдать за инвентаризацией запасов по состоянию на начало года. Мы также не могли получить необходимые подтверждения в отношении количества запасов, имевшихся по состоянию на 31 декабря 20X0 года, с помощью альтернативных аудиторских процедур. Поскольку запасы на начало периода учитываются при расчете финансовых результатов и денежных потоков, у нас не было возможности определить, необходимы ли какие-либо корректировки в отношении прибыли за год, отраженной в отчете о совокупной прибыли, и чистых денежных потоков от операционной деятельности, отраженных в отчете о движении денежных средств.

Мнение с оговоркой в отношении финансовых результатов и денежных потоков

По нашему мнению, за исключением возможного влияния обстоятельства, описанного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой», отчеты о совокупной прибыли и движении денежных средств отражают достоверно во всех существенных аспектах (или дают правдивое и достоверное представление) финансовые результаты и движение денежных средств (или о финансовых результатах и движении денежных средств) организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Мнение в отношении финансового положения

По нашему мнению, отчет о финансовом положении отражает достоверно во всех существенных аспектах (или дает правдивое и достоверное представление о) финансовое положение (финансовом положении) организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Прочие сведения

Аудит финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X0 года, проводился другим аудитором, который выразил немодифицированное мнение в отношении указанной финансовой отчетности в аудиторском заключении от 31 марта 20X1 года.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

(Форма и содержание данного раздела аудиторского заключения будут зависеть от характера других обязанностей аудитора по предоставлению заключений и отчетов.)

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

[Адрес аудитора]

достоверное представление о результатах деятельности организации, чтобы разработать аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля».

¹² Если в обязанности аудитора наряду с проведением аудита финансовой отчетности входит также выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля, данное предложение будет сформулировано иначе: «В процессе оценки этих рисков аудитор изучает систему внутреннего контроля за подготовкой и достоверным представлением финансовой отчетности, чтобы разработать аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам». В случае, если применима формулировка из сноски 10, формулировка может быть следующей: «В процессе оценки этих рисков аудитор изучает систему внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление о результатах деятельности организации, чтобы разработать аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам».

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 540
«АУДИТ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ, ВКЛЮЧАЯ ОЦЕНКУ СПРАВЕДЛИВОЙ
СТОИМОСТИ, И СООТВЕТСТВУЮЩЕГО РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ»

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

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

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

Характер оценочных значений

2. Некоторые статьи финансовой отчетности не поддаются точной оценке, возможна лишь их приблизительная оценка. Для целей настоящего стандарта такие статьи финансовой отчетности далее по тексту именуются «оценочные значения». Характер и надежность информации, которую руководство может использовать для обоснования оценочного значения, существенно различаются, что влияет на степень неопределенности, связанной с оценочными значениями. Степень неопределенности оценки, в свою очередь, влияет на риски существенного искажения оценочных значений, в том числе на их чувствительность к неумышленной или умышленной предвзятости руководства (см. пункты A1–A11).
3. Цели расчета оценочных значений могут варьироваться в зависимости от особенностей применимой концепции подготовки финансовой отчетности и конкретной статьи финансовой отчетности. Одни оценочные значения рассчитываются с целью спрогнозировать результат (исход) одной или нескольких операций, событий или условий, в связи с которыми возникает необходимость в расчете оценочного значения. Цель расчета других оценочных значений, включая множество оценок справедливой стоимости, иная, а именно определение стоимости текущей операции или статьи финансовой отчетности с учетом условий, существовавших на дату оценки, таких как расчетная рыночная стоимость конкретного вида активов или обязательств. Например, применимая концепция подготовки финансовой отчетности может предусматривать оценку справедливой стоимости исходя из условной гипотетической текущей операции, которая совершается на рыночных условиях между осведомленными заинтересованными сторонами (в отдельных случаях для их обозначения используется термин «участники рынка» или иной эквивалентный термин), а не из расчетов по операции на определенную прошлую или будущую дату³.

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

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

³ В разных концепциях подготовки финансовой отчетности могут быть приняты разные определения справедливой стоимости.

4. Разница между фактическим результатом оценочного значения и величиной, которая была признана первоначально или раскрыта в финансовой отчетности, не обязательно представляет собой искажение финансовой отчетности. В особенности это относится к оценкам справедливой стоимости, поскольку на любой наблюдаемый результат неизбежно оказывают влияние события или условия, возникающие после отчетной даты, на которую рассчитывается оценка для целей составления финансовой отчетности.

Дата вступления в силу

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

Цель

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

Определения

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

Требования

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

8. При выполнении предусмотренных МСА 315 (пересмотренным)⁴ процедур оценки рисков и сопутствующих им действий с целью сформировать представление о деятельности организации и ее окружении, в том числе о системе внутреннего контроля организации, аудитор обязан проанализировать следующее с целью получения понимания в отношении выявления и оценки рисков существенного искажения оценочных значений (см. пункт A12):
- (a) каковы требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, важные для оценочных значений, включая соответствующее раскрытие информации (см. пункты A13–A15);

⁴ МСА 315 (пересмотренный), пункты 5–6 и 11–12.

- (b) как руководство определяет операции, события и условия, которые могут привести к необходимости признания в финансовой отчетности оценочных значений или раскрытие информации о них в финансовой отчетности. В процессе получения понимания аудитор должен задавать руководству вопросы об изменениях в обстоятельствах деятельности, которые могут обусловить необходимость в расчете новых оценочных значений или в пересмотре рассчитанных ранее (см. пункты А16–А21);
 - (c) как руководство рассчитывает оценочные значения, а также на каких сведениях о данных они основываются, в том числе (см. пункты А22–А23):
 - (i) каков метод, включая, если применимо, модель, использованный при расчете оценочного значения (см. пункты А24–А26);
 - (ii) каковы значимые средства контроля (см. пункты А27–А28);
 - (iii) привлекало ли руководство эксперта (см. пункты А29–А30);
 - (iv) каковы допущения, на основе которых рассчитывались оценочные значения (см. пункты А31–А36);
 - (v) произошло ли или должно ли было произойти изменение по сравнению с предыдущим периодом в методах, использованных для расчета оценочных значений; если да, то по какой причине (см. пункт А37);
 - (vi) оценивало ли руководство влияние неопределенности оценки; если да, то каким образом (см. пункт А38).
9. Аудитор обязан проанализировать фактический результат оценочных значений, отраженный в финансовой отчетности предыдущего периода, или, если применимо, их последующую переоценку для целей подготовки финансовой отчетности за текущий период. При определении характера и объема анализа аудитор учитывает характер оценочных значений и значимость информации, полученной по результатам анализа, для выявления и оценки рисков существенного искажения оценочных значений, включенных в финансовую отчетность текущего периода. Вместе с тем цель анализа не состоит в том, чтобы подвергнуть сомнению суждения, подготовленные в прошлых периодах и основанные на информации, которая существовала на тот момент (см. пункты А39–А44).

Выявление и оценка рисков существенного искажения

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

Ответные меры на оцененные риски существенного искажения

- 12. Исходя из оцененных рисков существенного искажения, аудитор обязан установить (см. пункт А52):
 - (a) соблюдало ли руководство должным образом требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности в части оценочных значений (см. пункты А53–А56);
 - (b) являются ли методы расчета оценочных значений уместными и было ли их применение последовательным, а также являются ли изменения (при наличии таких) в оценочных значениях или в методе их расчета по сравнению с предыдущим периодом обоснованными в сложившихся обстоятельствах (см. пункты А57–А58).
- 13. Аудитор, принимая ответные меры в отношении оцененных рисков существенного искажения в соответствии с требованиями МСА 330⁶, обязан с учетом характера оценочного значения выполнить одно или несколько из перечисленных ниже действий (см. пункты А59–А61):

⁵ МСА 315 (пересмотренный), пункт 25.

⁶ МСА 330, пункт 5.

- (a) установить, обеспечивают ли события, произошедшие до даты аудиторского заключения, аудиторские доказательства в отношении оценочных значений (см. пункты А62–А67);
 - (b) проверить, как руководство рассчитало оценочные значения и данные, на которых они основываются. При этом аудитор обязан оценить (см. пункты А68–А70):
 - (i) является ли использованный метод оценки уместным в сложившихся обстоятельствах (см. пункты А71–А76);
 - (ii) являются ли использованные руководством допущения уместными с точки зрения целей оценки, предусмотренных применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (см. пункты А77–А83);
 - (c) одновременно с выполнением соответствующих процедур проверки по существу протестировать операционную эффективность средств контроля за выполненным руководством расчетом оценочных значений (см. пункты А84–А86);
 - (d) рассчитать точечную оценку или оценку диапазона для использования в ходе анализа точечной оценки руководства. Для этого (см. пункты А87–А91):
 - (i) если аудитор использует допущения или методы, которые отличаются от использованных руководством, он обязан изучить и понять использованные руководством допущения или методы в той мере, в какой этого будет достаточно, чтобы подтвердить, что в аудиторской точечной оценке или аудиторской оценке диапазона отражены значимые переменные, и оценить все существенные отличия по сравнению с точечной оценкой руководства (см. пункт А92);
 - (ii) если аудитор придет к выводу о целесообразности использования диапазона оценок, он, основываясь на полученных аудиторских доказательствах, обязан сузить диапазон таким образом, чтобы все результаты в пределах диапазона можно было считать обоснованными (см. пункты А93–А95).
14. Рассматривая вопросы, перечисленные в пункте 12, или принимая меры в ответ на оцененные риски существенного искажения в соответствии с пунктом 13, аудитор обязан установить, требуются ли специальные навыки или знания по одному или нескольким аспектам оценочных значений для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств (см. пункты А96–А101).

Дополнительные процедуры проверки по существу для снижения значительных рисков

Неопределенность оценки

15. Применительно к оценочным значениям, с которыми связаны значительные риски, аудитор, помимо выполненных дополнительных процедур проверки по существу в соответствии с требованиями МСА 330⁷, обязан оценить (см. пункт А102):
- (a) рассматривало ли руководство альтернативные допущения или результаты; по какой причине оно отвергло их; какие еще меры руководство принимало для снижения степени неопределенности при расчете оценочных значений (см. пункты А103–А106);
 - (b) являются ли обоснованными использованные руководством значительные допущения (см. пункты А107–А109);
 - (c) в случаях, когда это имеет значение для оценки обоснованности значительных допущений, использованных руководством, или для соблюдения требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, оценить намерение руководства и его способность реализовать конкретные планы действий (см. пункт А110).
16. Если аудитор считает, что руководство принимает недостаточные меры для снижения влияния неопределенности на оценочные значения, с которыми связаны значительные риски, он обязан, если сочтет необходимым, рассчитать диапазон оценок с целью оценить обоснованность оценочного значения (см. пункты А111–А112).

Критерии признания и оценки

⁷ МСА 330, пункт 18.

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

Определение обоснованности оценочных значений и выявление искажений

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

Раскрытие информации, связанной с оценочными значениями

19. Аудитор обязан получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что раскрытие информации в финансовой отчетности, связанное с оценочными значениями, удовлетворяет требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункты А120–А121).
20. Применительно к оценочным значениям, с которыми связаны значительные риски, аудитор также обязан оценить достаточность раскрытия в финансовой отчетности информации о неопределенности оценки в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункты А122–А123).

Признаки возможной предвзятости руководства

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

Письменные заявления

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

Документация

23. В аудиторской документации аудитор обязан отразить⁸:
- (a) основание для сделанных им выводов об обоснованности оценочных значений, с которыми связаны значительные риски, и раскрытие информации о них;
 - (b) признаки возможной предвзятости руководства, если такие имеются (см. пункт А128).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Характер оценочных значений (см. пункт 2)

- А1. В силу неопределенности, присущей хозяйственной деятельности, некоторые статьи финансовой отчетности можно оценить лишь приблизительно. Кроме того, обусловить необходимость в оценке соответствующей статьи финансовой отчетности могут некоторые характеристики актива, обязательства или компонента собственного капитала либо основа или метод оценки, предписанные конкретной концепцией подготовки финансовой отчетности. Одни концепции подготовки финансовой отчетности предписывают вполне конкретные методы оценки и раскрытия информации в финансовой отчетности, в то время как другие отличаются куда меньшей конкретикой. В Приложении к

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

настоящему стандарту рассматриваются оценки справедливой стоимости и раскрытия информации, предусмотренные разными концепциями подготовки финансовой отчетности.

- A2. Одним оценочным значениям свойственна относительно низкая неопределенность, с ними могут быть связаны меньшие риски существенных искажений, например:
- оценочные значения, рассчитанные организациями, хозяйственная деятельность которых не является сложной;
 - оценочные значения, которые рассчитываются и обновляются часто, потому что относятся к рутинным операциям;
 - оценочные значения, рассчитываемые с использованием данных из открытых источников, таких как публикуемые процентные ставки или биржевые котировки ценных бумаг. Применительно к оценке справедливой стоимости такие данные можно назвать «наблюдаемыми»;
 - оценки справедливой стоимости, метод расчета которых предписан применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, является простым и легко применяется к активу или обязательству, который (которое) требуется оценить по справедливой стоимости;
 - оценки справедливой стоимости, модель расчета которых хорошо известна или является общепринятой, при условии что она предусматривает использование допущений или наблюдаемых исходных параметров.
- A3. Другим оценочным значениям может быть присуща относительно высокая неопределенность, особенно если такие значения основаны на значительных допущениях, например:
- оценочные значения, касающиеся исхода незавершенных судебных разбирательств;
 - оценки справедливой стоимости производных финансовых инструментов, не торгуемых на бирже;
 - оценки справедливой стоимости, для расчета которых использовались модель, разработанная самой организацией, либо допущения или не наблюдаемые на рынке исходные параметры.
- A4. Степень неопределенности оценки варьируется в зависимости от характера оценочного значения, объема использования общепринятого метода или модели для его расчета и субъективности использованных для этого допущений. В некоторых случаях неопределенность, связанная с оценочным значением, может быть настолько высокой, что критерии признания, предусмотренные применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, не выполняются и оценочное значение не может быть получено.
- A5. Не все статьи финансовой отчетности, требующие оценки по справедливой стоимости, характеризуются неопределенностью оценки. Например, это может наблюдаться в случаях, когда по отдельным статьям финансовой отчетности имеется активный и открытый рынок, предоставляющий общедоступную и достоверную информацию о ценах, по которым осуществляются фактические сделки. В таких случаях опубликованные котировки обычно являются наилучшим аудиторским доказательством справедливой стоимости. Вместе с тем неопределенность оценки может существовать, даже если метод оценки и данные определены очень четко. Так, например, может потребоваться корректировка оценки ценных бумаг, котируемых на активном и открытом рынке по объявленной рыночной стоимости, если пакет таких ценных бумаг представляется существенным с точки зрения объема рынка или ликвидность таких ценных бумаг является ограниченной. Кроме того, на неопределенность оценки могут повлиять общеэкономические факторы, существующие на момент ее расчета, например, отсутствие ликвидности на конкретном рынке.
- A6. Дополнительные примеры ситуаций, когда может потребоваться расчет оценочных значений, отличных от оценки справедливой стоимости:
- резерв по сомнительным долгам;
 - устаревание запасов;
 - гарантийные обязательства;
 - метод начисления амортизации или срок полезного использования актива;

- сумма уменьшения балансовой стоимости инвестиции в случаях, когда существует неопределенность в отношении ее возмещения;
 - результат исполнения долгосрочных договоров;
 - затраты по урегулированию судебных разбирательств и исполнению вынесенных судом решений.
- A7. Дополнительные примеры ситуаций, когда может потребоваться расчет оценок справедливой стоимости:
- сложные финансовые инструменты, не торгуемые на активном и открытом рынке;
 - выплаты на основе акций;
 - имущество или оборудование, предназначенные для выбытия;
 - отдельные активы или обязательства, приобретенные по результатам объединения бизнеса, включая гудвил и нематериальные активы;
 - операции, подразумевающие обмен активами или обязательствами между независимыми сторонами без денежного удовлетворения, например, обмен производственным оборудованием между подразделениями, занятыми в разных сферах деятельности, не предусматривающий расчеты денежными средствами.
- A8. Оценка подразумевает использование суждений, основанных на информации, которая имела в наличии на момент подготовки финансовой отчетности. Суждения, формируемые в отношении многих оценочных значений, предусматривают формирование допущений по вопросам, которые на момент оценки носят неопределенный характер. Аудитор не несет ответственности за прогнозирование будущих условий, операций или событий, которые, если бы о них было известно на момент проведения аудита, могли бы существенно повлиять на действия руководства или на использованные им допущения.

Предвзятость руководства

- A9. Часто концепции подготовки финансовой отчетности требуют от руководства проявлять беспристрастность, то есть действовать без предвзятости. Но поскольку оценочные значения не являются точными, они потенциально подвержены влиянию суждений руководства. Такие суждения могут характеризоваться неумышленной либо, наоборот, умышленной предвзятостью руководства (например, в связи с тем, что руководство хочет добиться желаемого результата). Подверженность оценочного значения влиянию предвзятости руководства возрастает по мере усиления субъективности в ходе его расчета. Субъективные решения, которые часто необходимы при расчете оценочных значений, неизменно сопровождается неумышленной и потенциально умышленной предвзятостью руководства. При повторяющемся аудите признаки возможной предвзятости руководства, выявленные в ходе аудита за предыдущие периоды, влияют на планирование и действия аудитора по выявлению и оценке рисков в текущем периоде.
- A10. Выявление предвзятости руководства на уровне счетов может оказаться довольно сложной задачей. Обнаружить предвзятость можно только при обобщенном рассмотрении групп оценочных значений или всех оценочных значений либо при наблюдении за ней на протяжении нескольких отчетных периодов. Хотя предвзятость руководства в той или иной мере всегда сопровождается субъективными решениями, при формировании суждений у руководства может отсутствовать намерение ввести пользователей финансовой отчетности в заблуждение. Но если такое намерение присутствует, предвзятость руководства квалифицируется как недобросовестное действие.

Особенности организаций государственного сектора

- A11. Организации государственного сектора могут владеть значительными объемами специализированных активов, по которым отсутствуют открытые и надежные источники информации для целей оценки по справедливой стоимости, или иные основы для определения текущей стоимости, или то и другое. Зачастую специализированные активы, которыми владеют организации, не генерируют денежные потоки, активный рынок по ним отсутствует. По этой причине оценка по справедливой стоимости обычно требует расчетов и может оказаться довольно сложной, а в редких случаях и невыполнимой задачей.

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

- A12. Процедуры оценки рисков и сопутствующие им действия, предусмотренные пунктом 8, помогают аудитору установить ожидаемый характер и вид оценочных значений, которые могут использоваться организацией. Основная задача аудитора – понять, достаточно ли полученное им представление о деятельности организации для выявления и оценки рисков существенного искажения оценочных значений, а также для планирования характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур.

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

- A13. Понимание требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности помогает аудитору определить, в частности:
- предусматривает ли она конкретные условия для признания⁹ оценочных значений или методы их определения;
 - определены ли конкретные условия, разрешающие или требующие оценки по справедливой стоимости, например, с учетом намерений руководства реализовать конкретный план действий в отношении того или иного актива или обязательства;
 - определены ли требуемые или разрешенные раскрытия информации.

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

- A14. Концепции подготовки финансовой отчетности могут содержать указания для руководства по составлению точечных оценок в случаях, когда существует несколько альтернативных вариантов. Например, одни концепции подготовки финансовой отчетности требуют, чтобы выбранная в качестве одного из альтернативных вариантов точечная оценка отражала суждение руководства о наиболее вероятном результате (исходе).¹⁰ Другие могут требовать использования дисконтированной ожидаемой величины, взвешенной с учетом вероятности. В одних случаях руководство имеет возможность рассчитать точечную оценку сразу, а в других надежная точечная оценка возможна только после изучения нескольких альтернативных допущений или результатов, которые дают руководству возможность рассчитать точечную оценку.
- A15. Концепции подготовки финансовой отчетности могут требовать раскрытия информации, касающейся значимых допущений, к изменению которых конкретное оценочное значение демонстрирует особую чувствительность. Кроме того, при наличии высокой степени неопределенности оценки некоторые концепции подготовки финансовой отчетности запрещают признание оценочных значений, но могут требовать раскрытия определенной информации в примечаниях к финансовой отчетности.

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

- A16. Подготовка финансовой отчетности требует от руководства установить, возникает ли в связи с операцией, событием или условием необходимость в расчете оценочного значения и все ли необходимые оценочные значения были признаны, определены и раскрыты в финансовой отчетности в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
- A17. Операции, события и условия, требующие расчета оценочных значений, руководство в большинстве случаев определяет на основе:
- своего понимания деятельности организации и отрасли, в которой она работает;
 - информации, которой оно располагает в отношении реализации бизнес-стратегии в текущем периоде;

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

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

- если применимо, накопленного опыта подготовки финансовой отчетности организации в предыдущих периодах.

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

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

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

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

A20. В ходе аудита аудитор может обнаружить не выявленные руководством операции, события и условия, требующие расчета оценочных значений. В МСА 315 (пересмотренном) рассматриваются обстоятельства, в которых аудитор обнаруживает риски существенного искажения, не выявленные руководством, и устанавливает, имеются ли существенные недостатки в системе внутреннего контроля организации в части процессов оценки рисков¹¹.

Особенности малых организаций

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

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

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

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

¹¹ МСА 315 (пересмотренный), пункт 16.

- A23. Вопросы, которые аудитор может изучить с целью понять, каким образом руководство рассчитало оценочные значения, могут быть, например, следующие:
- каковы виды счетов или операций, к которым относятся оценочные значения (например, связаны ли оценочные значения с отражением в учете рутинных или повторяющихся операций либо же они относятся к нетипичным или разовым операциям);
 - использовало ли руководство признанные методы расчета для расчета конкретных оценочных значений, и если использовало, то каким образом;
 - рассчитывались ли оценочные значения с использованием данных, существовавших на промежуточную дату, и если рассчитывались, то учло ли руководство влияние событий, операций и изменений в обстоятельствах, произошедших в период между указанной промежуточной датой и датой окончания периода, а если учло, то каким образом.

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

- A24. В некоторых случаях применимая концепция подготовки финансовой отчетности может предписывать определенный метод расчета оценочных значений, например, конкретную модель, которая должна использоваться для расчета оценки справедливой стоимости. Однако в большинстве случаев применимая концепция подготовки финансовой отчетности не предписывает конкретного метода расчета либо может предусматривать сразу несколько альтернативных методов.
- A25. В ситуациях, когда применимая концепция подготовки финансовой отчетности не предписывает конкретного метода, который должен применяться в сложившихся обстоятельствах, в число вопросов, которые аудитор может рассмотреть в процессе изучения метода или, если применимо, модели расчета оценочных значений, входят, например, следующие:
- как именно при выборе конкретного метода руководство учитывало характер оцениваемого актива или обязательства;
 - работает ли организация в какой-то конкретной сфере, отрасли или в каких-то особых условиях, в которых для расчета определенных оценочных значений применяются общепринятые методы.
- A26. Если руководство самостоятельно разрабатывает модель, которая должна использоваться для расчета оценочного значения, или отступает от модели, которая широко используется в конкретной отрасли или в каких-то особых условиях, риски существенного искажения возрастают.

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

- A27. Факторы, которые аудитор может изучить с целью получить понимание о значимых средствах контроля, включают, например, квалификацию лиц, рассчитывающих оценочные значения, а также средства контроля в отношении:
- порядка определения руководством полноты, значимости и точности данных, использованных при расчете оценочных значений;
 - порядка анализа и утверждения оценочных значений (в том числе допущений или исходных параметров, использованных для их расчета) руководством соответствующих уровней и, если уместно, лицами, отвечающим за корпоративное управление;
 - порядка распределения обязанностей между лицами, проводящими операции от имени организации, и лицами, ответственными за расчет оценочных значений, в том числе того, учтены ли при распределении обязанностей характер деятельности организации и производимая ей продукция или предоставляемые услуги (например, в крупной финансовой организации распределение обязанностей может предусматривать создание независимого подразделения, которое будет отвечать за оценку и подтверждение справедливой стоимости собственных финансовых продуктов организации и в котором будут работать лица, чье вознаграждение не будет привязано к таким продуктам).
- A28. В зависимости от обстоятельств при расчете оценочных значений могут использоваться иные средства контроля. Например, если для расчета оценочных значений организация использует конкретные модели, руководство может установить правила и процедуры, которые будут регулировать применение таких моделей. Значимые средства контроля могут включать, например, контроль за следующими аспектами:
- структура и разработка или выбор конкретной модели для достижения конкретной цели;

- использование модели;
- поддержание и регулярное подтверждение целостности модели.

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

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

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

Особенности малых организаций

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

Допущения (см. пункт 8(с)(iv))

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

- каков характер допущений, в том числе какие из них могут быть значительными;
- как руководство оценивает обоснованность и полноту допущений (то есть учтены ли все значимые переменные);
- если применимо, как руководство определяет внутреннюю непротиворечивость используемых допущений;
- относятся ли допущения к вопросам, которые находятся в сфере контроля руководства (например, допущения о программах обслуживания, которые могут влиять на оценку срока полезного использования актива), и соответствуют ли они бизнес-планам организации и ее окружению или же допущения относятся к вопросам, которые находятся вне сферы контроля руководства (например, допущения о процентных ставках, показателях смертности, возможных судебных исках или действиях регулирующих органов, вариативности и сроках будущих денежных потоков);
- каков характер и объем документации (при ее наличии), подтверждающей допущения.

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

A32. В некоторых случаях допущения можно отнести к исходным параметрам, например, когда руководство для расчета оценочного значения использует ту или иную модель, хотя термин «исходные параметры» также может относиться и к базовым данным, к которым применяются конкретные допущения.

A33. Для подтверждения допущений руководство может использовать разные виды информации, полученной из внутренних и внешних источников, значимость и надежность которой может быть разной. В одних случаях надежной основой для допущения может стать информация из внешних (например, публикуемые процентные ставки или иная статистическая информация) или внутренних источников (например, информация за предыдущий период или о ранее действовавших условиях, в

которых организация осуществляла свою деятельность). В других случаях допущение может носить более субъективный характер, например, когда у организации нет необходимого опыта или отсутствуют внешние источники информации.

- A34. При оценке справедливой стоимости допущения учитывают данные или не противоречат данным, которые использовались бы осведомленными и заинтересованными независимыми сторонами (в отдельных случаях для их обозначения используется термин «участники рынка» или иной эквивалентный термин) для определения справедливой стоимости при обмене тем или иным активом или урегулировании того или иного обязательства. Отдельные допущения также могут различаться в зависимости от характера оцениваемого актива или обязательства, используемого метода оценки (например, метод сопоставимых сделок или рыночный метод) и требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
- A35. В используемых при оценке справедливой стоимости допущениях или исходных параметрах наблюдаются следующие различия с точки зрения источника и оснований:
- допущения и исходные параметры, которые использовались бы участниками рынка для определения цены актива или обязательства, основанные на рыночных данных, которые были получены из источников, являющихся независимыми по отношению к отчитывающейся организации (в отдельных случаях для их обозначения используется термин «наблюдаемые исходные параметры» или иной эквивалентный термин);
 - допущения и исходные параметры, учитывающие собственные суждения руководства о допущениях, которые использовались бы участниками рынка для определения цены актива или обязательства, разработанные на основе наилучшей информации, которую можно было получить в сложившихся обстоятельствах (в отдельных случаях для их обозначения используется термин «ненаблюдаемые исходные параметры» или иной эквивалентный термин).

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

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

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

- A37. При оценке способа расчета руководством оценочных значений аудитор обязан установить, произошло ли (или должно ли было произойти) какое-либо изменение в методах их расчета по сравнению с предыдущим периодом. Если произошли какие-либо изменения в окружении или обстоятельствах, влияющие на деятельность организации или на требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, может потребоваться изменить принятый метод оценки. Если руководство изменило метод расчета того или иного оценочного значения, необходимо, что оно имело возможность подтвердить, что новый метод представляется более обоснованным в новых обстоятельствах или представляет собой ответную реакцию на такие изменения. Например, если руководство меняет основу расчета оценочного значения и вместо метода оценки на основе текущих рыночных цен использует модель, аудитор должен провести критическую оценку и установить, являются ли допущения руководства о ситуации на рынке обоснованными в сложившихся экономических обстоятельствах.

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

- A38. Вопросы, которые аудитор может изучить с целью получить понимание, оценило ли руководство влияние неопределенности оценки и, если да, как именно, могут быть, например, следующими:
- рассматривало ли руководство альтернативные допущения или результаты (событий) путем, например, выполнения анализа чувствительности с целью определить влияние изменений в допущениях на то или иное оценочное значение и, если рассматривало, каким образом;
 - как руководство рассчитывает оценочное значение в случаях, когда результаты проведенного анализа свидетельствуют о нескольких сценариях исхода событий;

- проводит ли руководство мониторинг фактических результатов оценочных значений, рассчитанных в предыдущем периоде, и приняло ли руководство необходимые меры по результатам проведенного мониторинга.

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

- A39. Фактический результат оценочного значения зачастую отличается от оценочного значения, признанного в финансовой отчетности предыдущего периода. По результатам выполнения процедур оценки рисков с целью установить и понять причины таких различий, аудитор может получить:
- информацию о результативности процесса расчета руководством оценок в предыдущем периоде, на основе которой аудитор может судить о вероятной результативности аналогичного процесса в текущем периоде;
 - аудиторские доказательства, относящиеся к переоценке оценочных значений предыдущего периода в текущем периоде;
 - аудиторские доказательства по таким вопросам, как неопределенность оценки, которые может потребоваться раскрыть в финансовой отчетности.
- A40. Анализ оценочных значений предыдущего периода также может помочь аудитору выявить в текущем периоде обстоятельства или условия, повышающие чувствительность оценочных значений к возможной предвзятости руководства или указывающие на ее наличие. Профессиональный скептицизм поможет аудитору выявить такие обстоятельства или условия и определить характер, сроки и объем дополнительных аудиторских процедур.
- A41. Проведения ретроспективного анализа суждений и допущений руководства, относящихся к существенным оценочным значениям, требует также и МСА 240¹². Данный анализ выполняется в ответ на риск действий руководства в обход действующей системы контроля и является частью процесса разработки и выполнения аудитором аудиторских процедур по проверке оценочных значений на наличие признаков предвзятости, с которыми может быть связан риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий. На практике анализ аудитором оценочных значений предыдущего периода, проводимый в качестве процедуры оценки рисков в соответствии с настоящим стандартом, может проводиться одновременно с проверкой, предусмотренной МСА 240.
- A42. Аудитор может прийти к выводу о необходимости более подробно проанализировать те оценочные значения, которые в ходе аудита за предыдущий период были определены как имеющие высокую неопределенность, или те, в которых произошли значительные изменения по сравнению с предыдущим периодом. С другой стороны, в отношении, например, оценочных значений, формируемых в ходе учета рутинных и повторяющихся операций, аудитор может прийти к выводу, что для целей анализа в качестве процедур оценки рисков будет достаточно выполнить аналитические процедуры.
- A43. Оценки справедливой стоимости и прочие оценочные значения, рассчитываемые исходя из условий, существующих на дату определения, могут характеризоваться более значительным количеством различий между величиной справедливой стоимости, признанной в финансовой отчетности предыдущего периода, и результатом или величиной, переоцененной для целей расчета финансовой отчетности текущего периода. Причиной является то, что цель расчета таких оценочных значений определяется представлением о стоимости на тот или иной конкретный момент, но с изменением условий, в которых организация осуществляет свою деятельность, данная величина может существенно и быстро меняться. Поэтому при проведении анализа аудитору следует сосредоточить усилия на получении информации, которая будет полезна для выявления и оценки рисков существенного искажения. Например, в некоторых случаях понимание изменений в допущениях того или иного участника рынка, которые повлияли на фактический результат оценки справедливой стоимости в предыдущем периоде, может не обеспечить информации, необходимой для целей аудита. В таком случае изучение аудитором фактических результатов оценки справедливой стоимости в предыдущем периоде может быть в большей степени направлено на изучение результативности процесса расчета руководством оценок в предыдущем периоде, то есть действий руководства, по которым аудитор сможет сформировать суждение о вероятной результативности процесса расчета руководством оценок в текущем периоде.

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

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

Выявление и оценка рисков существенного искажения

Неопределенность оценки (см. пункт 10)

- A45. Степень неопределенности, присущая тому или иному оценочному значению, может быть обусловлена следующими факторами:
- степень зависимости оценочного значения от суждения;
 - чувствительность оценочного значения к изменениям в допущениях;
 - наличие признанных методов оценки, которые могут снижать неопределенность оценки (хотя субъективный характер допущений, использованных в качестве исходных параметров, все же может привести к неопределенности оценки);
 - продолжительность периода прогнозирования и возможность использования данных о событиях предыдущего периода для прогнозирования событий будущего периода;
 - возможность получения надежных данных из внешних источников;
 - объем, в каком оценочное значение основывается на наблюдаемых или ненаблюдаемых исходных параметрах.

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

- A46. При оценке рисков существенного искажения аудитор также может рассмотреть следующие факторы:
- фактическая или ожидаемая величина оценочного значения;
 - отраженная величина оценочного значения (то есть точечная оценка руководства) и величина, которая должна была быть отражена, по мнению аудитора;
 - привлечение руководством эксперта для расчета оценочного значения;
 - результаты анализа оценочных значений предыдущего периода.

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

- A47. Примерами оценочных значений, характеризующихся высокой степенью неопределенности, являются:
- оценочные значения, которые во многом зависят от суждений, например, суждений об исходе незавершенных судебных разбирательств или суждений о суммах и сроках будущих денежных потоков, связанных с неопределенными событиями, которые произойдут через много лет;
 - оценочные значения, рассчитанные без использования признанных методов расчета;
 - оценочные значения, в отношении которых результаты анализа аудитором аналогичных оценочных значений, отраженных в финансовой отчетности предыдущего периода, свидетельствуют о значительной разнице между первоначальным оценочным значением и его фактическим результатом;
 - оценки справедливой стоимости, для расчета которых используется модель, разработанная самой организацией, или по которым отсутствуют наблюдаемые исходные параметры.
- A48. Кажущееся несущественным оценочное значение может привести к существенному искажению по причине присущей такому оценочному значению неопределенности, то есть величина суммы,

признанной или раскрытой в финансовой отчетности в отношении того или иного оценочного значения, может ничего не говорить о его неопределенности.

- A49. В некоторых случаях степень неопределенности оценки может быть настолько высокой, что рассчитать обоснованное оценочное значение невозможно. В связи с этим применяемая концепция подготовки финансовой отчетности может запрещать признание соответствующей статьи в финансовой отчетности или ее оценку по справедливой стоимости. В подобных ситуациях значительные риски связаны не только с необходимостью признания или непризнания оценочного значения или оценки его по справедливой стоимости, но и с достаточностью раскрываемой информации. Применяемая концепция подготовки финансовой отчетности может требовать раскрытия информации о таких оценочных значениях и о присущей им высокой степени неопределенности (см. пункты A120–A123).
- A50. Если аудитор установит, что оценочное значение создает угрозу возникновения значительного риска, он обязан получить понимание о действующих в организации средствах контроля, в том числе о проводимых контрольных действиях¹³.
- A51. В некоторых случаях неопределенность оценочного значения может поставить под сомнение способность организации продолжать осуществлять свою деятельность в соответствии с допущением о ее непрерывности. Требования и указания, касающиеся подобных ситуаций, приводятся в МСА 570¹⁴.

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

- A52. МСА 330 требует от аудитора разрабатывать и проводить аудиторские процедуры, характер, сроки и объем которых помогут снизить оцененные риски существенного искажения, связанные с оценочными значениями, и на уровне финансовой отчетности, и на уровне предпосылок¹⁵. В пунктах A53–A115 рассматриваются конкретные меры, принимаемые в ответ на риски, только на уровне предпосылок.

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

- A53. Многими концепциями подготовки финансовой отчетности определены конкретные условия признания оценочных значений, методы их расчета и информация, подлежащая обязательному раскрытию. Соблюдение такого рода требований может быть трудной задачей и предусматривать формирование суждений. После выполнения процедур оценки рисков предметом особого внимания аудитора становятся те требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, при соблюдении которых существует риск ошибки или которые могут иметь разные интерпретации.
- A54. Факт должного соблюдения руководством требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности устанавливается в том числе и с учетом полученного аудитором понимания деятельности организации и ее окружения. Например, оценка справедливой стоимости отдельных статей, таких как нематериальные активы, приобретенные по результатам объединения бизнеса, может включать изучение отдельных аспектов, на которые оказывают влияние специфика организации и ее операционная деятельность.
- A55. В некоторых случаях для подтверждения факта должного соблюдения руководством требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности может потребоваться выполнение дополнительных аудиторских процедур, таких как проверка аудитором текущего физического состояния актива.
- A56. Соблюдение требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности требует от руководства учитывать изменения условий или обстоятельств, влияющие на организацию. Например, появление активного рынка для конкретного вида активов или обязательств может привести к нецелесообразности дальнейшего применения метода дисконтированных денежных потоков для оценки их справедливой стоимости.

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

¹³ МСА 315 (пересмотренный), пункт 29.

¹⁴ МСА 570 «Непрерывность деятельности».

¹⁵ МСА 330, пункты 5–6.

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

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

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

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

- A62. Определение того, обеспечивают ли события, произошедшие до даты аудиторского заключения, аудиторские доказательства в отношении оценочных значений, может стать эффективной ответной мерой, если ожидается, что такие события:
- произойдут;
 - обеспечат аудиторские доказательства, которые подтвердят либо опровергнут оценочное значение.
- A63. События, произошедшие до даты аудиторского заключения, в некоторых случаях могут обеспечивать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оценочного значения. Например, продажа всех запасов устаревшей продукции сразу вскоре после окончания периода может обеспечить аудиторские доказательства в отношении оценки чистой стоимости возможной продажи таких запасов. В таких случаях, если получены достаточные надлежащие доказательства в отношении соответствующих событий, необходимость в проведении дополнительных аудиторских процедур может не возникнуть.
- A64. В других случаях события, произошедшие до даты аудиторского заключения, могут не обеспечивать аудиторские доказательства в отношении оценочных значений. Например, условия или события, к которым относятся отдельные оценочные значения, развиваются в течение длительного периода времени. Кроме того, если учесть цель оценки справедливой стоимости, информация, которая будет получена после окончания периода, может не отражать события или обстоятельства, существовавшие на дату подготовки бухгалтерского баланса и, следовательно, может не подходить для использования при оценке справедливой стоимости. Другие меры в ответ на риски существенного искажения, которые аудитор может принять, перечислены в пункте 13.

- А65. В некоторых случаях события, опровергающие оценочное значение, могут указывать на неэффективность процесса расчета руководством оценочных значений или на наличие предвзятости руководства при их расчете.
- А66. Даже если аудитор примет решение не применять данный подход к конкретным оценочным значениям, он, тем не менее, обязан соблюдать требования МСА 560.¹⁶ Аудитор обязан выполнить аудиторские процедуры с целью получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что все события, произошедшие в период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского заключения и требующие корректировки финансовой отчетности или раскрытия информации в ней, выявлены¹⁷ и должным образом отражены в финансовой отчетности.¹⁸ Поскольку многие оценочные значения, кроме оценок справедливой стоимости, обычно зависят от результата (исхода) будущих условий, операций или событий, соблюдение аудитором требований МСА 560 приобретает особое значение.

Особенности малых организаций

- А67. Если между датой бухгалтерского баланса и датой аудиторского заключения проходит более длительный промежуток времени, анализ событий этого периода может стать эффективным средством проверки оценочных значений, за исключением оценочных значений справедливой стоимости. Такая ситуация наиболее характерна для малых организаций, руководителями которых являются их собственники, особенно если в них отсутствуют официальные процедуры контроля за расчетом оценочных значений.

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

- А68. Если оценочное значение представляет собой оценку справедливой стоимости, которая рассчитана при помощи модели, использующей наблюдаемые и ненаблюдаемые исходные параметры, эффективным средством может стать тестирование процесса расчета руководством оценочных значений и данных, на основе которых такие оценочные значения получены. Тестирование также может быть уместно, например, в следующих случаях:

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

- А69. Тестирование процесса расчета руководством оценочного значения может, например, включать:

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

Особенности малых организаций

- А70. В отличие от более крупных организаций, в малых организациях процесс расчета оценочных значений является менее структурированным. В малых организациях, в деятельности которых их руководство принимает активное участие, могут отсутствовать подробные описания процедур бухгалтерского учета и сложных бухгалтерских записей или письменные политики. Но даже если

¹⁶ МСА 560 «События после отчетной даты».

¹⁷ МСА 560, пункт 6.

¹⁸ МСА 560, пункт 8.

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

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

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

Оценка использования моделей

- A74. В некоторых случаях, особенно при расчете оценок справедливой стоимости, руководство может использовать модель. Уместность и обоснованность использованной модели в сложившихся обстоятельствах может зависеть от ряда факторов, таких как специфика деятельности организации и ее окружение, а также от отрасли, в которой она работает, и особенностей оцениваемого актива или обязательства.
- A75. Степень значимости перечисленных ниже факторов зависит от обстоятельств, в том числе от того, применяет организация модель, которая используется в конкретном секторе или отрасли, или же модель собственной разработки. В отдельных случаях для разработки и тестирования модели организация может привлечь эксперта.
- A76. В зависимости от обстоятельств в процессе тестирования модели аудитор также может рассмотреть ряд вопросов:
- проводилась ли проверка пригодности модели перед ее использованием, регулярно ли проводятся проверки с целью подтвердить ее пригодность для дальнейшего использования. Процесс проверки пригодности может включать оценку:
 - теоретической обоснованности и математической целостности модели, в том числе обоснованности параметров модели;
 - полноты исходных параметров модели и их соответствия рыночной практике;
 - результата применения модели в сравнении с результатами фактических операций;
 - существуют ли надлежащие правила и процедуры контроля изменений;
 - проводятся ли периодическое обследование, настройка и тестирование модели на предмет ее пригодности, особенно если используемые исходные параметры являются субъективными;
 - корректируются ли результаты использования модели, в том числе при оценке справедливой стоимости отражают ли такие корректировки допущения, которые в аналогичных обстоятельствах использовали бы участники рынка;
 - имеется ли достаточная документация по модели, в том числе описание областей ее применения и ограничений, ее ключевых параметров, необходимых исходных параметров и результатов всех выполненных проверок пригодности.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A85. Тестирование операционной эффективности средств контроля требуется, когда:

- (а) аудиторская оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок отражает ожидание эффективного функционирования средств контроля за процессом или

- (b) процедуры проверки по существу сами по себе не обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства на уровне предпосылок¹⁹.

Особенности малых организаций

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

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

- A87. Расчет точечной оценки или диапазона оценок для проверки точечной оценки руководства может стать эффективным ответом на риски в случаях, когда:
- оценочное значение рассчитано путем, отличным от стандартной обработки данных в системе бухгалтерского учета организации;
 - проведенный аудитором анализ аналогичных оценочных значений в финансовой отчетности предыдущего периода дает основания полагать, что процесс расчета таких значений, применяемый руководством в текущем периоде, скорее всего, не является эффективным;
 - средства контроля организации за процессом расчета руководством оценочных значений проработаны недостаточно или применяются неэффективно;
 - события или операции, произошедшие или проведенные между датой окончания периода и датой аудиторского заключения, опровергают точечную оценку руководства;
 - у аудитора есть возможность задействовать альтернативные источники, данные из которых можно использовать для расчета точечной оценки или диапазона оценок.
- A88. Даже когда применяемые организацией средства контроля хорошо проработаны и эффективно используются, расчет точечной оценки или диапазона оценок может стать эффективной мерой в ответ на оцененные риски. В иных ситуациях аудитор может рассмотреть применение данного подхода, чтобы установить необходимость в выполнении дальнейших процедур и, если такая необходимость будет установлена, определить их характер и объем.
- A89. Подход, использованный аудитором для расчета точечной оценки либо диапазона оценок, может различаться в зависимости от того, какой вариант аудитор сочтет наиболее целесообразным в сложившихся обстоятельствах. Например, вначале аудитор может рассчитать предварительную точечную оценку, а затем оценить ее чувствительность к изменениям в допущениях с целью уточнить диапазон для проверки точечной оценки руководства. Либо же аудитор может начать с расчета диапазона оценок, чтобы определить точечную оценку, если это возможно.
- A90. В отличие от расчета диапазона оценок, способность аудитора рассчитать точечную оценку зависит от нескольких факторов, в число которых входят использованная модель, характер и объем данных, имеющихся в распоряжении аудитора, и неопределенность, связанная с оценочным значением. Кроме того, решение о расчете точечной оценки или диапазона оценок может зависеть от требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, которые могут предписывать конкретную точечную оценку для использования после изучения альтернативных результатов и допущений или конкретный метод оценки (например, использование дисконтированной ожидаемой величины, взвешенной с учетом вероятности).
- A91. Рассчитать точечную оценку или диапазон оценок аудитор может несколькими способами, например:
- с использованием модели, например, модели, которая широко используется в конкретном секторе или конкретной отрасли, или модели, разработанной самой организацией или самим аудитором;

¹⁹ МСА 330, пункт 8.

- при помощи дальнейшей доработки проведенного руководством анализа альтернативных допущений или результатов, например, за счет применения другого набора допущений;
- посредством найма или привлечения к разработке или использованию модели либо к формулированию соответствующих допущений эксперта;
- с использованием других сопоставимых условий, операций или событий или, если необходимо, рынков сопоставимых активов или обязательств.

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

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

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

- A93. Если аудитор придет к выводу о том, что для подтверждения обоснованности точечной оценки руководства (аудиторской оценки диапазона) целесообразно использовать диапазон оценок, такой диапазон оценок, в соответствии с пунктом 13(d)(ii), должен включать все обоснованные, а не все возможные результаты. Для того чтобы быть пригодным для целей аудита, диапазон оценок не должен включать все возможные результаты, поскольку в этом случае он будет слишком широким. Аудиторская оценка диапазона будет полезной и эффективной, если диапазон будет достаточно узким, чтобы дать аудитору возможность сделать заключение о том, искажено ли оценочное значение.
- A94. Обычно диапазон оценок, суженный до равного порогу существенности для выполнения аудиторских процедур или до меньшего значения, является достаточным для целей оценки обоснованности точечной оценки руководства. Однако сужение диапазона оценок до значения, которое было бы ниже порога существенности для выполнения аудиторских процедур, может оказаться невозможным, в особенности в некоторых отраслях. Это не обязательно исключает возможность признания оценочного значения, но может указывать на то, что неопределенность, присущая оценочному значению, такова, что есть вероятность наличия значительного риска. Дополнительные меры в ответ на значительные риски перечислены в пунктах A102–A115.
- A95. Сужение диапазона оценок до уровня, на котором все результаты диапазона считаются обоснованными, возможно за счет:
- (a) исключения из диапазона оценок результатов, находящихся в его крайних точках, которые, по мнению аудитора, являются маловероятными;
 - (b) продолжения сужения диапазона оценок на основе имеющихся аудиторских доказательств до уровня, на котором, по мнению аудитора, все результаты диапазона можно считать обоснованными. В отдельных редких случаях аудитор может сужать диапазон оценок до тех пор, пока аудиторские доказательства не будут свидетельствовать о получении точечной оценки.

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

- A96. Планируя аудит, аудитор обязан определить характер, сроки привлечения и объем ресурсов, необходимых для выполнения аудиторского задания.²⁰ При необходимости к процессу планирования можно привлекать лиц, обладающих специальными знаниями и навыками. Кроме того, в соответствии с МСА 220, руководитель задания обязан удостовериться в том, что аудиторская группа и все внешние эксперты аудитора, которые не входят в состав аудиторской группы, в совокупности обладают квалификацией и навыками, необходимыми для выполнения аудиторского задания²¹. В ходе аудита оценочных значений аудитор может, руководствуясь своим практическим опытом и обстоятельствами задания, установить необходимость в привлечении к анализу одного или нескольких аспектов оценочных значений лица (лиц), обладающего (обладающих) специальными знаниями или навыками.
- A97. На решение аудитора о привлечении лица (лиц), обладающего (обладающих) специальными знаниями или навыками, могут повлиять такие факторы, как:
- характер базового актива, обязательства или компонента собственного капитала в конкретной области деятельности или отрасли (например, месторождения полезных ископаемых, сельскохозяйственные активы, сложные финансовые инструменты);
 - высокая степень неопределенности оценки;
 - проведение сложных расчетов или использование моделей, например, при оценке справедливой стоимости в отсутствие наблюдаемого рынка;
 - сложные требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, распространяющиеся на расчет оценочных значений, включая наличие областей, в которых существуют разные интерпретации или практика применения которых противоречива или только развивается;
 - процедуры, которые аудитор намерен выполнить в ответ на оцененные риски.
- A98. Для большинства оценочных значений, даже тех, которым присуща неопределенность, вероятность того, что возникнет необходимость привлечь лицо, обладающее специальными знаниями или навыками, крайне мала. Например, маловероятно, что аудитору потребуются услуги такого лица для оценки резерва по сомнительным долгам.
- A99. Вместе с тем аудитор может не обладать специальными знаниями или навыками, необходимыми при изучении вопросов, которые выходят за рамки бухгалтерского учета или аудита, и ему может понадобиться помощь эксперта. Требования и указания, которых необходимо придерживаться при определении необходимости в найме или привлечении эксперта аудитора, а также обязанности аудитора при использовании услуг привлеченных экспертов приводятся в МСА 620²².
- A100. Кроме того, в отдельных случаях аудитор может прийти к выводу о необходимости нанять или привлечь лицо, обладающее специальными знаниями или навыками в конкретных областях бухгалтерского учета или аудита. Лица, обладающие такими знаниями и навыками, могут быть штатными работниками аудиторской организации или приглашаться из организации, которая является сторонней по отношению к аудиторской организации. В случаях, когда такие лица выполняют аудиторские процедуры в рамках задания, они входят в состав аудиторской группы, в связи с чем на них распространяются требования МСА 220.
- A101. Опираясь на опыт своей работы с экспертом или иными лицами, обладающими специальными знаниями и навыками, аудитор может прийти к выводу о том, что ему следует обсудить с такими лицами требования применимой концепции финансовой отчетности, чтобы удостовериться, что их работа будет соответствовать целям аудита.

Дополнительные процедуры проверки по существу для снижения значительных рисков (см. пункт 15)

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

²⁰ МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», пункт 8(е).

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

²² МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора».

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

Неопределенность оценки

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

- A103. В зависимости от обстоятельств, руководство может оценить альтернативные допущения или результаты оценочных значений с использованием разных методов. Одним из методов, которыми может воспользоваться руководство, является анализ чувствительности. Данный метод может предусматривать определение того, как денежная величина оценочного значения меняется при использовании разных допущений. В силу того, что разные участники рынка применяют разные допущения, изменения возможны даже для оценочных значений, определяемых по справедливой стоимости. По результатам анализа чувствительности возможна подготовка ряда сценариев результатов – «пессимистических» и «оптимистических», иногда именуемых «диапазон результатов, рассчитанный руководством».
- A104. Результат анализа чувствительности может показать, что оценочное значение не является чувствительным к изменениям конкретных допущений. Но он также может показать чувствительность оценочного значения к изменению одного или нескольких допущений, на что в дальнейшем аудитор должен обратить особое внимание.
- A105. Это не означает, что какой-то один метод снижения неопределенности оценки (например, анализ чувствительности) является более предпочтительным по сравнению с каким-либо другим или что проводимый руководством анализ альтернативных допущений или результатов должен быть развернутым и подкрепляться большим объемом документации. Здесь, скорее, имеется в виду определение факта, оценило ли руководство возможное влияние неопределенности на важное оценочное значение, а не конкретный способ такой оценки. Следовательно, в тех случаях, когда руководство не изучило альтернативные допущения или результаты, аудитору может потребоваться обсудить с руководством, как оно оценило влияние неопределенности на оценочное значение, и запросить у него подтверждающие документы.

Особенности малых организаций

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

Значительные допущения (см. пункт 15(b))

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

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

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

Расчет диапазона оценок (см. пункт 16)

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

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

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

Критерии признания и оценки

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

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

A114. В отношении оценочных значений, которые не были признаны, аудитор обязан убедиться в фактическом выполнении критериев признания, предусмотренных применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Даже если оценочное значение не было признано, а аудитор пришел к выводу, что решение о непризнании является обоснованным, необходимость в раскрытии информации о соответствующих обстоятельствах в примечаниях к финансовой отчетности может возникнуть. Аудитор также может счесть необходимым привлечь внимание пользователей финансовой отчетности к значительной неопределенности оценки и добавить в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства». Требования и указания, касающиеся включения указанного раздела, приводятся в МСА 706²³.

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

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

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

A116. Основываясь на полученных аудиторских доказательствах, аудитор может прийти к выводу о существовании различия между оценочным значением и точечной оценкой руководства. Если аудиторские доказательства подтверждают точечную оценку, разница между точечной оценкой аудитора и точечной оценкой руководства представляет собой искажение. Если аудитор пришел к выводу, что аудиторская оценка диапазона обеспечивает достаточные надлежащие аудиторские доказательства, такие доказательства не будут подтверждать точечную оценку руководства,

²³ МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении».

находящуюся за пределами аудиторской оценки диапазона. В таких случаях величина искажения будет не меньше разницы между точечной оценкой руководства и ближайшей точкой в аудиторской оценке диапазона.

- A117. Если руководство изменило по сравнению с предыдущим периодом оценочное значение или метод его расчета, исходя из собственного мнения об изменении обстоятельств, аудитор, основываясь на аудиторских доказательствах, может сделать вывод о том, что оценочное значение искажено в результате субъективного изменения, внесенного руководством, или рассматривать это в качестве признака возможной предвзятости руководства (см. пункты A124–A125).
- A118. В МСА 450²⁴ приводятся указания, как различать искажения для целей оценки аудитором влияния неисправленных искажений на финансовую отчетность. Искажение оценочных значений как в силу недобросовестных действий, так и ошибки может возникнуть в результате:
- несомненных (фактических) искажений;
 - расхождений, вызванных суждениями руководства касательно оценочных значений, которые аудитор считает необоснованными, либо выбора или применения принципов учетной политики, которые аудитор считает неуместными (искажения, связанные с суждениями);
 - наилучшей оценки аудитором искажений в генеральных совокупностях, включая экстраполяцию искажений, выявленных в аудиторских выборках, на все генеральные совокупности, из которых такие выборки формировались (экстраполированные искажения).

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

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

Раскрытие информации, связанной с оценочными значениями

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

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

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

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

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

²⁴ МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита».

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

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

- A122. Что касается оценочных значений, с которыми связан значительный риск, то, даже если информация раскрывается в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, аудитор в сложившихся обстоятельствах, с учетом выявленных фактов, может прийти к выводу о недостаточном объеме раскрытия информации о неопределенности оценки. Важность оценки аудитором достаточности объема раскрытой информации о неопределенности оценки возрастает по мере увеличения диапазона возможных результатов оценочных значений относительно показателя существенности (см. разъяснения в пункте A94).
- A123. В некоторых случаях аудитор может счесть целесообразным обратиться к руководству с просьбой описать в примечаниях к финансовой отчетности обстоятельства, которые привели к неопределенности оценки. Указания на предмет того, как в аудиторском заключении отражается мнение аудитора о том, что информация о неопределенности оценок, раскрытая руководством в финансовой отчетности, недостаточна или вводит в заблуждение, приводятся в МСА 705²⁵.

Признаки возможной предвзятости руководства (см. пункт 21)

- A124. В процессе аудита в распоряжение аудитора может поступить информация о суждениях и решениях руководства, указывающая на возможную предвзятость последнего. Она может повлиять на выводы аудитора о том, по-прежнему ли верны результаты аудиторской оценки рисков и меры, принятые в ответ на оцененные риски, при этом аудитору может потребоваться проанализировать влияние такой информации на все дальнейшие действия в рамках аудита. Кроме того, подобная информация может повлиять на оценку аудитором факта наличия либо отсутствия в финансовой отчетности в целом существенных искажений, как указано в МСА 700²⁶.
- A125. Признаками, указывающими на возможную предвзятость руководства при расчете оценочных значений, являются:
- изменения оценочного значения или метода его расчета на основании субъективного мнения руководства об изменении обстоятельств;
 - использование организацией собственных допущений при оценке справедливой стоимости, хотя такие допущения противоречат наблюдаемым допущениям участников рынка;
 - выбор или формирование значительных допущений, результатом использования которых становится выгодная для руководства точечная оценка;
 - выбор точечной оценки, которая может указывать на оптимистический или пессимистический сценарий.

²⁵ МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

²⁶ МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

Письменные заявления (см. пункт 22)

A126. Порядок использования письменных заявлений рассматривается в МСА 580²⁷. В зависимости от характера, существенности и степени неопределенности оценок письменные заявления, касающиеся оценочных значений, признанных или раскрытых в финансовой отчетности, могут включать заявления:

- об уместности и обоснованности процессов оценки, в том числе соответствующих допущений и моделей, использованных руководством при определении оценочных значений, в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности, а также о последовательном выполнении таких процессов;
- о должном отражении в допущениях намерений и способности руководства реализовать конкретный план действий от лица организации, если это важно для расчета оценочных значений и раскрытия информации;
- о полноте раскрываемой информации, связанной с оценочными значениями, и о ее уместности в рамках применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- об отсутствии событий после отчетной даты, требующих корректировки оценочных значений и раскрытия информации, включенных в финансовую отчетность.

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

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

Документация (см. пункт 23)

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

²⁷ МСА 580 «Письменные заявления»

Приложение

(см. пункт А1)

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

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

1. Разные концепции подготовки финансовой отчетности требуют или допускают множество вариантов оценки справедливой стоимости и раскрытия соответствующей информации в финансовой отчетности. Они также различаются по объему указаний в отношении основ оценки активов и обязательств и раскрытия информации. Одни из них содержат указания предписывающего характера, другие – общего, третьи не содержат вообще никаких указаний. Кроме того, в некоторых отраслях существует вполне определенная практика расчета оценок справедливой стоимости и раскрытия соответствующей информации.
2. В разных концепциях подготовки финансовой отчетности могут использоваться разные определения термина «справедливая стоимость» (в том числе применительно к разным активам, обязательствам или раскрываемой информации в рамках какой-то конкретной концепции). Например, МСФО (IAS) 39²⁸ определяет справедливую стоимость как «сумму, за которую актив может быть обменян или в которой обязательство может быть урегулировано в результате осуществления операции между не зависящими друг от друга сторонами, осведомленными об условиях операции и желающими совершить такую операцию». Как правило, справедливая стоимость подразумевает текущую операцию, а не осуществление расчетов на какую-то дату в прошлом или в будущем. Следовательно, процесс оценки справедливой стоимости заключается в определении расчетной цены, по которой такая операция может быть совершена. Более того, в разных концепциях подготовки финансовой отчетности могут использоваться такие термины, как «стоимость, характерная для организации», «потребительная стоимость» или аналогичные термины, но они в равной степени соответствуют понятию справедливой стоимости, предусмотренному настоящим стандартом.
3. Разные концепции подготовки финансовой отчетности могут содержать разные требования, касающиеся изменений в оценках справедливой стоимости, происходящих с течением времени. Например, одна концепция может требовать отражать изменения в оценках справедливой стоимости определенных активов или обязательств непосредственно в составе собственного капитала, другая – в составе прибыли. В некоторых концепциях решение о том, использовать ли учет по справедливой стоимости, а если использовать, то каким образом, зависит от намерения руководства реализовать конкретный план действий в отношении определенного актива или обязательства.
4. Разные концепции подготовки финансовой отчетности могут требовать рассчитывать конкретные оценки справедливой стоимости и раскрывать информацию о них в финансовой отчетности, а также могут в разной степени требовать или разрешать их. Концепции подготовки финансовой отчетности могут:
 - устанавливать требования об оценке, представлении и раскрытии определенной информации, включенной в финансовую отчетность, или информации, раскрытой в примечаниях к финансовой отчетности или представленной в качестве дополнительной;
 - разрешать некоторые оценки справедливой стоимости по усмотрению организации или только при соблюдении определенных критериев;
 - предписывать конкретный метод определения справедливой стоимости, например, независимую оценку, или определенные способы применения метода дисконтированных денежных потоков;
 - разрешать выбирать метод определения справедливой стоимости из нескольких альтернативных (критерии выбора могут быть как определенными, так и неопределенными);

²⁸ МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

- не содержать никаких указаний насчет оценки справедливой стоимости или раскрытия информации о ней, кроме указаний на порядок, установленный, например, отраслевой практикой.
5. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности допускают, что обязательным условием для требования или разрешения проводить оценку справедливой стоимости и раскрывать соответствующую информацию является надежное определение справедливой стоимости. В отдельных случаях от данного условия можно отступить, например, если у актива или обязательства отсутствует котируемая рыночная цена на активном рынке, а иные методы достоверной оценки справедливой стоимости явно непригодны или не могут быть применены. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности могут устанавливать иерархию справедливой стоимости, которая классифицирует исходные параметры определения справедливой стоимости от наблюдаемых исходных параметров, основанных на данных о котируемых ценах и активных рынках, до ненаблюдаемых исходных параметров, отражающих собственные суждения организации о допущениях, которые использовали бы участники рынка.
 6. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности требуют внесения определенных корректировок или изменений в информацию об оценке стоимости либо содержат иные рекомендации применительно к конкретным активам или обязательствам. Например, отражение в учете инвестиционного имущества может требовать внесения корректировок в оцененную рыночную стоимость, таких как корректировка расчетной цены закрытия при продаже, корректировка, связанная с состоянием и местонахождением такого имущества, и иных корректировок. Точно так же в отсутствие активного рынка для того или иного конкретного актива для получения более приемлемой оценки справедливой стоимости может потребоваться скорректировать или изменить опубликованные котировки. Например, рыночные котировки могут не отражать справедливую стоимость, если операции на рынке проводятся редко, рынок еще не сформировался или количество продаваемых на нем товаров незначительно по сравнению с общим количеством имеющихся товаров. Следовательно, может потребоваться корректировка или изменение таких рыночных цен, а для этого может потребоваться воспользоваться альтернативными источниками информации о рынке. Кроме того, в некоторых случаях для определения справедливой стоимости или возможного обесценения актива или обязательства может потребоваться учесть представленное по нему обеспечение (например, обеспечение по определенным видам инвестиций в долговые инструменты).
 7. В большинстве концепций подготовки финансовой отчетности в основе оценки справедливой стоимости лежит допущение о непрерывности деятельности организации, отсутствию у нее какого бы то ни было намерения или необходимости в ликвидации, существенном сокращении объемов деятельности или совершении какой-либо сделки на невыгодных условиях. Поэтому в данном случае справедливая стоимость не будет той суммой, которую организация получила или заплатила бы в рамках вынужденной сделки, принудительной ликвидации или продажи в случае банкротства. С другой стороны, следствием общеэкономической ситуации или ситуации в конкретной отрасли может стать отсутствие ликвидности на рынке, в связи с чем для прогнозирования справедливой стоимости должны использоваться заниженные, а иногда и очень заниженные цены. Вместе с тем при определении справедливой стоимости активов и обязательств, если это предписывается или допускается применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, организация должна учитывать текущую экономическую ситуацию или ситуацию с операционной деятельностью, однако такая концепция может как предусматривать порядок такого учета, так и не предусматривать его. Например, планы руководства по ускоренной продаже того или иного актива с целью достижения определенной бизнес-цели могут иметь большое значение для определения справедливой стоимости такого актива.

Распространенность оценок справедливой стоимости

8. Концепции подготовки финансовой отчетности всё большее внимание уделяют теме оценки и раскрытия информации о справедливой стоимости. Справедливая стоимость может отражаться в финансовой отчетности разными способами и по-разному влиять на порядок подготовки последней, в том числе посредством оценки по справедливой стоимости:
 - определенных активов или обязательств, таких как ликвидные ценные бумаги или обязанности по исполнению обязательства по финансовому инструменту, которые регулярно или периодически оцениваются на основе текущих рыночных цен;

- определенных компонентов собственного капитала, например, при учете для целей признания, оценки и представления некоторых финансовых инструментов, имеющих признаки собственного капитала, таких как облигации, которые их держатель может конвертировать в обыкновенные акции эмитента;
- определенных активов или обязательств, приобретенных в ходе сделки по объединению бизнеса; например, первоначальное определение гудвила, возникающего при приобретении организации в ходе объединения бизнеса, обычно производится исходя из оцененной справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и обязательств и справедливой стоимости переданного возмещения;
- определенных активов или обязательств, однократно скорректированных до справедливой стоимости; некоторые концепции подготовки финансовой отчетности могут предусматривать использование оценки справедливой стоимости для определения суммы корректировки актива или группы активов в рамках определения обесценения актива, например, тестирования обесценения гудвила, приобретенного в ходе объединения бизнеса, исходя из справедливой стоимости конкретной работающей организации или отчитывающегося подразделения, который затем распределяется между группами активов и обязательств такой организации или такого подразделения, с тем чтобы получить предполагаемую величину гудвила для целей ее сравнения с отраженной;
- укрупненных позиций активов и обязательств. В определенных обстоятельствах для оценки вида или группы активов или обязательств требуется укрупнить значения справедливой стоимости отдельных активов или обязательств, входящих в такой вид или группу. Например, в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации оценка диверсифицированного кредитного портфеля может проводиться исходя из справедливой стоимости отдельных категорий кредитов, составляющих такой портфель;
- информации, раскрытой в примечаниях к финансовой отчетности или представленной в качестве дополнительной, но не признанной в финансовой отчетности.

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 570
(ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)
«НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»**

Международный стандарт аудита (МСА) 570(пересмотренный) «Непрерывность деятельности» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. В настоящем Международном стандарте аудита (МСА) устанавливаются обязанности аудитора в ходе аудита финансовой отчетности, относящиеся к вопросу непрерывности деятельности, и соответствующие последствия для аудиторского заключения (см. пункт A1.)

Принцип непрерывности деятельности в бухгалтерском учете

2. При ведении бухгалтерского учета на основе принципа непрерывности деятельности финансовая отчетность составляется исходя из допущения о том, что организация осуществляет непрерывно свою деятельность и будет продолжать осуществлять свою деятельность в обозримом будущем. Финансовая отчетность общего назначения составляется с применением принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать организацию, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности. Финансовая отчетность специального назначения может быть составлена как с использованием, так и без использования концепции подготовки финансовой отчетности, в которой применяется принцип непрерывности деятельности, используемый в бухгалтерском учете (например, в некоторых юрисдикциях принцип непрерывности деятельности, используемый в бухгалтерском учете, не является значимым для некоторых видов финансовой отчетности, которая составляется на основе данных налогового учета). Если применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, является правомерным, активы и обязательства отражаются исходя из того, что организация сможет реализовать свои активы и выполнить свои обязательства в ходе обычной деятельности (см. пункт A2).

Ответственность за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность

3. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности содержат явное требование к руководству проводить специальную оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, а также требования стандартов в отношении вопросов, которые необходимо рассмотреть, и информации, которую следует раскрыть в связи с допущением о непрерывности деятельности. Например, в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 1 руководство должно выполнить оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.¹ Требования в отношении обязанности руководства проводить оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность и в отношении раскрытия соответствующей информации в финансовой отчетности также могут быть предусмотрены законами или нормативными актами.

¹ МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», пункты 25–26.

4. В других концепциях подготовки финансовой отчетности может отсутствовать явное требование о необходимости проведения руководством специальной оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Однако в тех случаях, когда принцип непрерывности деятельности, используемый в бухгалтерском учете, представляет собой основополагающий принцип подготовки финансовой отчетности, как указано в пункте 2, при подготовке финансовой отчетности руководство должно оценить способность организации продолжать непрерывно свою деятельность, даже если концепция подготовки финансовой отчетности не содержит соответствующего явного требования.
5. Оценка руководством способности организации продолжать непрерывно свою деятельность предполагает вынесение суждения в конкретный момент в отношении неопределенных по своей сути будущих результатов каких-либо событий или условий. Для такого суждения имеют значение следующие факторы:
 - степень неопределенности, связанной с результатом события или условия, значительно возрастает по мере удаленности во времени момента возникновения в будущем такого события или условия либо их результата. По этой причине в большинстве концепций подготовки финансовой отчетности, которые четко требуют от руководства проведения такой оценки, указан период, в отношении которого руководство должно учесть всю имеющуюся информацию;
 - на суждение в отношении результата событий или условий оказывают воздействие размер организации и сложность выполняемых ею операций, характер и условия ведения бизнеса, а также степень влияния на нее внешних факторов;
 - любое суждение в отношении будущих периодов основывается на информации, имеющейся на момент его вынесения. Вследствие возникновения событий после отчетной даты может быть получен результат, не соответствующий суждениям, которые являлись обоснованными на момент их вынесения.

Ответственность аудитора

6. Ответственность аудитора заключается в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и сделать вывод в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности и на основании полученных аудиторских доказательств сделать вывод о наличии или отсутствии существенной неопределенности в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Эта ответственность сохраняется даже в случае, если в концепции подготовки финансовой отчетности, используемой при ее составлении, не содержится четкого требования о необходимости проведения руководством специальной оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.
7. Однако, как указано в МСА 200², потенциальное влияние присущих работе аудитора ограничений на его возможности по выявлению существенных искажений возрастает применительно к будущим событиям и условиям, которые могут привести к неспособности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Аудитор не может прогнозировать такие будущие события или условия. Следовательно, отсутствие в аудиторском заключении ссылок на существенную неопределенность в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность не может рассматриваться как гарантия того, что организация способна продолжать непрерывно свою деятельность.

Дата вступления в силу

8. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2016 года или после этой даты.

Цели

9. Цель аудитора состоит в том, чтобы:
 - (а) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и сделать вывод в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности

² МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункты А51–А52

деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности;

- (b) сделать на основании полученных аудиторских доказательств вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность;
- (c) выпустить заключение в соответствии с настоящим стандартом.

Требования

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

10. При выполнении процедур оценки рисков в соответствии с требованиями МСА 315 (пересмотренным) аудитор должен проанализировать, имеют ли место события или условия³, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. При этом аудитор должен установить, провело ли уже руководство предварительную оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункты А3–А6):
 - (a) если такая оценка была проведена, аудитор должен обсудить эту оценку с руководством организации и установить, выявило ли руководство события или условия, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и если да, то обсудить с руководством ответные действия;
 - (b) если такая оценка еще не проводилась, аудитор должен обсудить с руководством основание для планируемого применения принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, и выяснить у руководства, имеют ли место события и условия, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.
11. На протяжении всего аудита аудитор должен с повышенным вниманием подходить к аудиторским доказательствам, указывающим на то, что имеют место события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункт А7).

Рассмотрение оценки, выполненной руководством

12. Аудитор должен рассмотреть оценку, выполненную руководством в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункты А8–А10, А12–А13).
13. При рассмотрении выполненной руководством оценки в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность аудитор должен охватить тот же период, в отношении которого руководство выполнило свою оценку в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности или в соответствии с законом или нормативным актом, если они предусматривают более длительный период. Если оценка руководством способности организации продолжать непрерывно свою деятельность охватывает период, составляющий менее 12 месяцев начиная с отчетной даты, как указано в МСА 560⁴, аудитор должен потребовать от руководства продления периода, на который распространяется оценка руководства, как минимум до 12 месяцев с этой даты (см. пункты А11–А13).
14. При рассмотрении выполненной руководством оценки аудитор должен выяснить, включает ли оценка руководства всю значимую информацию, о которой аудитору стало известно в результате проведения аудита.

Период, выходящий за пределы оценки, выполненной руководством

15. Аудитор должен направить руководству запрос, чтобы выяснить, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях за пределами периода, охваченного выполненной руководством оценкой, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункты А14–А15).

³ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт 5

⁴ МСА 560 «События после отчетной даты», пункт 5(а)

Дополнительные аудиторские процедуры, проводимые при выявлении определенных событий или условий

16. В случае выявления условий или событий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы установить, имеется ли существенная неопределенность в отношении событий или условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность («существенная неопределенность»). С этой целью проводятся дополнительные аудиторские процедуры, включая рассмотрение факторов, способных смягчить возможные последствия. Эти процедуры должны включать в себя следующее (см. пункт A16):
- (a) направление руководству запроса о проведении им оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, если такая оценка руководством еще не проведена;
 - (b) рассмотрение планов руководства относительно будущих действий в связи с его оценкой способности организации продолжать непрерывно свою деятельность и проведение анализа вероятности того, что в результате реализации этих планов ситуация улучшится, а также анализа практической возможности выполнения планов руководства в данных обстоятельствах (см. пункт A17);
 - (c) если организация подготовила прогноз движения денежных средств и анализ данного прогноза является значительным фактором при рассмотрении будущего результата событий или условий в рамках оценки планов руководства организации относительно его будущих действий (см. пункты A18–A19):
 - (i) проведение оценки надежности исходных данных, полученных для подготовки прогноза;
 - (ii) выявление фактов, надлежащим образом подтверждающих предпосылки, лежащие в основе прогноза;
 - (d) определение наличия дополнительных фактов или информации, о которых стало известно после даты проведения оценки руководством;
 - (e) направление запроса с целью получения письменных заявлений от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении планируемых ими будущих действий и практической возможности выполнения этих планов (см. пункт A20).

Выводы аудитора

17. Аудитор должен оценить, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности, и сделать вывод относительно правомерности применения этого принципа.
18. На основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен сделать вывод о том, имеется ли, в соответствии с суждением аудитора, существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Существенная неопределенность имеет место в случае, если масштабы потенциального воздействия данных событий или условий и вероятность их возникновения таковы, что, согласно суждению аудитора, необходимо раскрыть соответствующую информацию о характере и последствиях данной неопределенности для следующих целей (см. пункты A21–A22):
- (a) в случае применения концепции достоверного представления финансовой отчетности – для достоверного представления финансовой отчетности;
 - (b) в случае применения концепции соответствия – для того, чтобы финансовая отчетность не вводила пользователей в заблуждение.

Адекватность раскрытой информации в случае, если выявлены определенные события или условия и имеется существенная неопределенность

19. Если аудитор сделал вывод о том, что применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, в данных обстоятельствах правомерно, но при этом имеет место существенная неопределенность, аудитор должен установить следующее (см. пункты А22–А23):
- (а) адекватно ли раскрыта в финансовой отчетности информация об основных событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, а также планы руководства в отношении таких условий или событий;
 - (б) четко ли раскрыт в финансовой отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и, следовательно, что организация может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и выполнить свои обязательства в ходе обычной деятельности.

Адекватность раскрытой информации в случае, если выявлены определенные события или условия, но отсутствует существенная неопределенность

20. Если были выявлены события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, но на основе полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу об отсутствии существенной неопределенности, он должен оценить с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, адекватно ли раскрыта в финансовой отчетности информация об этих условиях или событиях (см. пункты А24–А25).

Последствия для аудиторского заключения

Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, неправомерно

21. Если финансовая отчетность подготовлена с применением принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, однако, согласно суждению аудитора, применение руководством принципа непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности неправомерно, аудитор должен выразить отрицательное мнение (см. пункты А26–А27).

Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерно, но имеется существенная неопределенность

Информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности

22. Если информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности, аудитор должен выразить немодифицированное мнение и в аудиторское заключение должен быть включен отдельный раздел под заголовком «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», чтобы (см. пункты А28–А31, А34):
- (а) привлечь внимание к примечанию в финансовой отчетности, в котором раскрывается информация, указанная в пункте 19;
 - (б) констатировать, что данные события или условия указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и что аудитор выразил немодифицированное мнение по этому вопросу.

Информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности

23. Если информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности, аудитор должен (см. пункты А32–А34):
- (а) выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение, в зависимости от обстоятельств, в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)⁵;

⁵ МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»

- (b) в аудиторском заключении в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» констатировать наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и указать, что информация по данному вопросу не раскрыта адекватно в финансовой отчетности.

Нежелание руководства проводить или расширять свою оценку

24. Если руководство не желает проводить или расширять свою оценку по запросу аудитора, то аудитор должен рассмотреть последствия таких действий руководства для аудиторского заключения (см. пункт А35).

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

25. Кроме случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией⁶, аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о выявленных событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Такое информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, должно включать в себя предоставление следующих сведений:

- (a) создают ли события или условия ситуацию существенной неопределенности;
- (b) является ли применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерным при подготовке финансовой отчетности;
- (c) адекватно ли раскрыта соответствующая информация в финансовой отчетности;
- (d) каковы соответствующие последствия для аудиторского заключения (если применимо).

Значительная задержка в утверждении финансовой отчетности

26. В случае значительной задержки в утверждении финансовой отчетности после отчетной даты руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, аудитор должен направить запрос, чтобы получить объяснение причин такой задержки. Если аудитор считает, что задержка может быть связана с событиями или условиями, касающимися оценки непрерывности деятельности, он должен выполнить необходимые дополнительные аудиторские процедуры, предусмотренные пунктом 16, а также рассмотреть влияние такой задержки на вывод аудитора в отношении наличия существенной неопределенности, как указано в пункте 18.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта (см. пункт 1)

- А1. МСА 701⁷ устанавливает ответственность аудитора за информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении. Указанный стандарт предполагает, что в случаях, когда применяется МСА 701, вопросы, касающиеся непрерывности деятельности, могут быть определены в качестве ключевых вопросов аудита, и поясняет, что существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, по своей сути является ключевым вопросом аудита⁸.

Принцип непрерывности деятельности в бухгалтерском учете (см. пункт 2)

Особенности организаций государственного сектора

- А2. Принцип непрерывности деятельности, используемый в бухгалтерском учете, может также применяться руководством организаций государственного сектора. Например, в Международном стандарте финансовой отчетности для организаций общественного сектора

⁶ МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 13

⁷ МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»

⁸ См. пункты 15 и А41 МСА 701

(МСФООС) 1 рассматривается вопрос о способности организаций государственного сектора продолжать непрерывно свою деятельность⁹. Риски, связанные с непрерывностью деятельности, могут возникать, в частности, когда организации государственного сектора функционируют на коммерческой основе, когда государственная поддержка может быть сокращена или прекращена, а также в случае приватизации. В государственном секторе к событиям или условиям, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, могут относиться ситуации, когда у организации государственного сектора недостаточно средств для продолжения деятельности или когда принимаются политические решения, затрагивающие услуги, предоставляемые организацией государственного сектора.

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

События или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность (см. пункт) 10)

А3. Ниже приводятся примеры событий или условий, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Этот перечень не является исчерпывающим, а наличие одного или нескольких из перечисленных признаков не всегда означает, что имеет место существенная неопределенность.

События или условия финансового характера:

- стоимость чистых активов является отрицательной величиной или меньше величины уставного капитала;
- наличие кредитов или займов с истекающим фиксированным сроком погашения в отсутствие каких-либо реалистичных перспектив продления их срока или их погашения или чрезмерное использование краткосрочных кредитов или займов для финансирования долгосрочных активов;
- наличие признаков прекращения финансовой поддержки со стороны кредиторов;
- наличие отрицательных денежных потоков от операционной деятельности, отраженных в финансовой отчетности за прошлые периоды или в прогнозной финансовой отчетности;
- наличие неблагоприятных для организации основных финансовых показателей;
- наличие значительных убытков от операционной деятельности или значительное снижение стоимости активов, используемых для формирования денежных потоков;
- наличие просроченной задолженности по выплате дивидендов или прекращение этих выплат;
- отсутствие возможности для погашения кредиторской задолженности в установленные сроки;
- несоблюдение условий кредитных договоров;
- переход с постоплатной системы расчетов с поставщиками на систему оплаты в момент доставки товара (оказания услуги);
- невозможность получить финансирование для разработки важных новых продуктов или для других значимых инвестиционных проектов.

События или условия, связанные с операционной деятельностью:

- намерение руководства ликвидировать организацию или прекратить ее деятельность;
- потеря ключевого управленческого персонала в отсутствие возможности соответствующей замены;
- потеря какого-либо основного рынка сбыта, одного или нескольких ключевых клиентов, франшизы, лицензии, одного или нескольких главных поставщиков;
- трудности в обеспечении организации кадровыми ресурсами;

⁹ МСФООС 1 «Представление финансовой отчетности», пункты 38–41

- нехватка важного сырья и материалов;
- появление очень успешного конкурента.

Прочие события и условия:

- несоблюдение законодательных требований к капиталу и иных законодательных или нормативных требований, например требований к показателям платежеспособности и ликвидности финансовых учреждений;
- наличие незавершенных судебных разбирательств или разбирательств по вопросам нормативно-правового регулирования, в которых ответчиком выступает организация и в результате которых в случае неблагоприятного для организации исхода ей могут быть предъявлены требования, которые она, с большой вероятностью, будет не в состоянии удовлетворить;
- изменения в законах, нормативных актах или государственной политике, которые, согласно ожиданиям, будут иметь негативные последствия для организации;
- отсутствие страхования или недостаточное страховое покрытие при наступлении страхового случая.

Последствия значительных событий или условий во многих случаях могут быть нивелированы за счет действия других факторов. Например, последствия неосуществления организацией плановых выплат в счет погашения своих долговых обязательств могут быть компенсированы за счет планов руководства относительно поддержания достаточного уровня денежных средств с помощью альтернативных способов, например за счет продажи активов, реструктуризации долга или привлечения дополнительного капитала. Также, последствия потери какого-либо основного поставщика могут быть смягчены благодаря наличию подходящего альтернативного источника поставок.

- A4. Процедуры оценки рисков, предусмотренные в пункте 10, помогают аудитору установить, станет ли применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, с большой вероятностью важным вопросом аудита, а также определить влияние этого вопроса на планирование аудита. Кроме того, эти процедуры позволяют своевременно проводить обсуждения с руководством, включая обсуждение планов руководства и решение любых выявленных вопросов, касающихся непрерывности деятельности.

Особенности малых организаций (см. пункты –) 10)

- A5. Размер организации может влиять на ее способность противостоять воздействию неблагоприятных факторов. Малые организации могут оперативно принимать меры и использовать открывающиеся возможности, однако они могут испытывать нехватку ресурсов, необходимых для продолжения деятельности.
- A6. Условия, которые особенно характерны для малых организаций, включают в себя наличие риска прекращения поддержки, оказываемой организацией банками и другими кредиторами, а также риска возможной потери какого-либо основного поставщика, крупного клиента, ключевого сотрудника или права осуществлять деятельность по лицензии, франшизе или иному юридически оформленному соглашению.

Необходимость уделять повышенное внимание аудиторским доказательствам, указывающим на наличие определенных событий или условий, на протяжении всего аудита (см. пункт) 11)

- A7. В соответствии с МСА 315 (пересмотренным) аудитор должен проанализировать свою оценку рисков и соответствующим образом изменить запланированные дальнейшие аудиторские процедуры в случае получения в ходе проведения аудита дополнительных аудиторских доказательств, оказывающих влияние на оценку рисков аудитором¹⁰. Если события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, выявлены после проведения аудитором оценки рисков, то в дополнение к проведению процедур, указанных в пункте 16, может потребоваться пересмотр аудитором оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности. Кроме того, наличие таких событий и условий может оказать влияние на характер, сроки проведения и объем дальнейших процедур, которые аудитору потребуются провести в ответ на оцененные

¹⁰ МСА 315 (пересмотренный), пункт 31

риски. В МСА 330¹¹ установлены требования в отношении этого вопроса и содержатся соответствующие указания.

Рассмотрение оценки, выполненной руководством

Оценка, выполненная руководством, обосновывающий ее анализ и рассмотрение такой оценки аудитором (см. пункт 12)

- A8. Оценка руководством способности организации продолжать непрерывно свою деятельность обычно является важной частью рассмотрения аудитором вопроса о правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете.
- A9. Аудитор не обязан восполнять отсутствие анализа, который должен проводиться руководством. Однако в некоторых обстоятельствах отсутствие детализированного анализа, проводимого руководством для подтверждения своей оценки, не может помешать аудитору сделать вывод о том, является ли применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерным в данных обстоятельствах. Например, если деятельность организации в прошлом была прибыльной и у организации имеется доступ к финансовым ресурсам, руководство может провести оценку без выполнения детализированного анализа. В этом случае вопрос о надлежащем характере выполненной руководством оценки может быть рассмотрен аудитором без проведения процедур детализированной оценки, если аудитору достаточно других аудиторских процедур, чтобы сделать вывод о том, является ли применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерным при подготовке финансовой отчетности в данных обстоятельствах.
- A10. В других случаях рассмотрение выполненной руководством оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, как того требует пункт 12, может включать в себя рассмотрение процесса, примененного руководством при проведении оценки, допущений, на которых основывалась оценка, планов руководства относительно будущих действий, а также практической возможности выполнения планов руководства в данных обстоятельствах.

Период, на который распространяется выполненная руководством оценка (см. пункт 13)

- A11. В большинстве концепций подготовки финансовой отчетности, прямо требующих от руководства выполнения оценки, указан период, в отношении которого руководство должно учесть всю имеющуюся информацию¹².

Особенности малых организаций (см. пункты 12–13)

- A12. Во многих случаях руководство малых организаций может не проводить детализированной оценки способности предприятия продолжать непрерывно свою деятельность, полагаясь вместо этого на глубокое знание бизнеса и ожидаемых перспектив его развития. Тем не менее в соответствии с требованиями настоящего стандарта аудитору необходимо рассмотреть оценку руководством способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В случае малых организаций, возможно, надлежит обсудить с руководством привлечение организацией среднесрочного и долгосрочного финансирования, при условии что точка зрения руководства может быть подтверждена достаточными документальными доказательствами и не противоречит пониманию аудитором деятельности организации. Следовательно, представленное в пункте 13 требование, согласно которому аудитор должен предложить руководству продлить период своей оценки, может быть удовлетворено, например, путем обсуждения, направления запроса и проверки подтверждающей документации; в частности, полученные заказы на будущие поставки могут быть оценены с точки зрения возможности их выполнения или по иным критериям, позволяющим сделать вывод об их обоснованности.
- A13. Способность малых организаций продолжать непрерывно свою деятельность во многом зависит от постоянной поддержки со стороны руководителей-собственников. Если малая организация в основном финансируется за счет займа, выданного руководителем-собственником, может оказаться важно, чтобы эти средства не изымались. Например, способность малой организации продолжать деятельность в период финансовых затруднений может зависеть от предоставления организации руководителем-собственником займа, субординированного в пользу банков или

¹¹ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»

¹² Например, в МСФО (IAS) 1 установлено, что этот период должен составлять не менее двенадцати месяцев начиная с даты окончания отчетного периода.

других кредиторов, или от предоставления с целью содействия кредитованию организации руководителем-собственником гарантии возврата кредита, обеспеченной его (ее) личным имуществом. При данных обстоятельствах аудитор может получить надлежащие документальные доказательства предоставления руководителем-собственником субординированного займа или гарантии. Если организация зависит от дополнительной поддержки со стороны руководителя-собственника, аудитор может оценить способность руководителя-собственника погасить обязательство в соответствии с договоренностью об оказании поддержки. Кроме того, аудитор может запросить письменное подтверждение условий оказания такой поддержки, а также намерений руководителя-собственника или разъяснений договоренности.

Период, выходящий за пределы оценки, выполненной руководством (см. пункт 15)

- A14. В соответствии с требованиями пункта 11 аудитор должен постоянно помнить о возможном наличии известных событий, как запланированных, так и незапланированных, или условий, которые будут существовать после окончания периода, охваченного выполненной руководством оценкой, и которые могут поставить под сомнение правомерность использования руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности. Так как степень неопределенности, связанной с результатом события или условия, возрастает по мере удаленности во времени момента возникновения в будущем такого события или условия, при рассмотрении событий или условий в отдаленном будущем аудитор должен выявить признаки значительных проблем в связи с непрерывностью деятельности, прежде чем ему потребуется рассмотреть необходимость принятия дальнейших мер. Если такие события или условия будут выявлены, аудитору, возможно, придется потребовать, чтобы руководство оценило, насколько значительным может оказаться потенциальное влияние события или условия на его оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В таких ситуациях применяются процедуры, указанные в пункте 16.
- A15. Аудитор не обязан проводить какие-либо аудиторские процедуры, кроме направления запроса руководству, для выявления событий или условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, после окончания периода, на который распространяется оценка, выполненная руководством, и который, как указано в пункте 13, должен составлять не менее 12 месяцев начиная с отчетной даты.

Дополнительные аудиторские процедуры, проводимые при выявлении определенных событий или условий (см. пункт 16)

- A16. Аудиторские процедуры, которые могут быть проведены в соответствии с требованиями пункта 16, включают следующее:
- анализ и обсуждение с руководством прогнозов движения денежных средств, прибыли и других соответствующих прогнозов;
 - анализ и обсуждение последней по времени промежуточной финансовой отчетности организации;
 - ознакомление с условиями долговых обязательств и кредитных договоров и установление возможных фактов нарушения этих условий;
 - ознакомление с протоколами собраний акционеров, лиц, отвечающих за корпоративное управление, и протоколами заседаний соответствующих комитетов с целью выявления информации о финансовых затруднениях;
 - направление запроса юристам организации в отношении наличия претензий и судебных разбирательств и обоснованности оценки руководством их возможного результата и их предполагаемых финансовых последствий;
 - подтверждение существования, юридической правомерности и возможности принудительного исполнения соглашений со связанными сторонами и третьими лицами об оказании или продолжении оказания финансовой поддержки, а также оценка наличия у таких сторон (лиц) финансовой возможности для предоставления дополнительных средств;

- оценка планов организации, касающихся решения проблем с невыполненными клиентскими заказами;
- проведение аудиторских процедур в отношении событий после отчетной даты с целью выявления событий, которые снижают способность организации продолжать непрерывно свою деятельность или иным образом влияют на данную способность организации;
- подтверждение наличия, условий и достаточности привлеченного финансирования;
- получение и анализ отчетов о мерах со стороны регулирующих органов;
- определение адекватности оснований для поддержки любой запланированной операции по выбытию активов.

Оценка планов руководства в отношении будущих действий (см. пункт 16(b))

A17. Оценка запланированных будущих действий руководства может включать в себя направление запроса руководству в отношении запланированных им будущих действий, включая, например, планы по ликвидации активов, привлечению займов или реструктуризации долга, сокращению или отсрочке расходов или увеличению капитала.

Период, на который распространяется выполненная руководством оценка (см. пункт 16(c))

A18. В дополнение к процедурам, предусмотренным в пункте 16(c), аудитор может сравнить:

- прогнозную финансовую информацию за последние предшествующие периоды с фактическими результатами за эти периоды;
- прогнозную финансовую информацию по текущему периоду с результатами, достигнутыми на текущий момент.

A19. Если допущения руководства предполагают дальнейшую поддержку со стороны третьих лиц посредством предоставления субординированного займа, принятия или сохранения обязательств по предоставлению дополнительного финансирования либо гарантий и если такая поддержка важна для обеспечения способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, аудитор может рассмотреть необходимость направления запроса в адрес третьих лиц о предоставлении письменного подтверждения (включая подтверждение условий соответствующих соглашений) и получить доказательства их способности оказать такую поддержку.

Письменные заявления (см. пункт 16(e))

A20. Аудитор может счесть необходимым получить особые письменные заявления в дополнение к указанным в пункте 16 для подтверждения полученных аудиторских доказательств, касающихся планов руководства относительно будущих действий в связи с его оценкой непрерывности деятельности, а также практической возможности выполнения этих планов.

Выводы аудитора

Существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункты 18–19)

A21. Формулировка «существенная неопределенность» используется в МСФО (IAS) 1 при описании подлежащих раскрытию в финансовой отчетности факторов неопределенности, связанных с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В некоторых других концепциях подготовки финансовой отчетности в аналогичных обстоятельствах используется формулировка «значительная неопределенность».

Адекватность раскрытой информации в случае, если выявлены определенные события или условия и имеется существенная неопределенность

A22. В пункте 18 разъясняется, что существенная неопределенность имеет место в том случае, когда масштабы потенциального воздействия событий или условий и вероятность их возникновения таковы, что необходимо раскрыть соответствующую информацию, чтобы обеспечить достоверное представление информации в финансовой отчетности (при использовании концепций достоверного представления) или чтобы финансовая отчетность не вводила ее

пользователей в заблуждение (в случае применения концепций соответствия). В соответствии с пунктом 18 аудитор должен сделать вывод о наличии или отсутствии такой существенной неопределенности независимо от того, содержит ли применимая концепция подготовки финансовой отчетности определение существенной неопределенности, или от того, как понятие существенной неопределенности определено в данной концепции.

A23. В соответствии с пунктом 19 аудитор должен определить, раскрыты ли в финансовой отчетности вопросы, указанные в данном пункте. Аудитор определяет это в дополнение к тому, является ли адекватной раскрытая в финансовой отчетности информация о наличии существенной неопределенности, представление которой требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Информация, раскрытие которой требуется в соответствии с некоторыми концепциями подготовки финансовой отчетности, и которая представляется в дополнение к вопросам, изложенным в пункте 19, может включать:

- оценку руководством значимости событий или условий, касающихся способности организации выполнить свои обязательства, или
- значимые суждения, вынесенные руководством при оценке способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

В некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности могут содержаться дополнительные указания в отношении рассмотрения руководством вопроса раскрытия информации о масштабах потенциального воздействия событий или условий, а также о вероятности и моменте их возникновения.

Адекватность раскрытой информации в случае, если выявлены определенные события или условия, но отсутствует существенная неопределенность (см. пункт 20)

A24. В соответствии с пунктом 20 даже при отсутствии существенной неопределенности аудитор обязан оценить, обеспечивается ли в финансовой отчетности с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности адекватное раскрытие информации о событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности может требоваться рассмотрение следующей подлежащей раскрытию информации:

- основные события или условия;
- оценка руководством значимости этих событий или условий с точки зрения способности организации выполнить свои обязательства;
- планы руководства по смягчению воздействия этих событий или условий;
- значимые суждения, вынесенные руководством при оценке способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

A25. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, оценка аудитором того, обеспечено ли в финансовой отчетности достоверное представление информации, включает в себя рассмотрение общего представления финансовой отчетности, ее структуры и содержания, а также того, представляет ли финансовая отчетность с соответствующими примечаниями лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено достоверное представление о них¹³. В зависимости от фактов и обстоятельств аудитор может установить, что для обеспечения достоверного представления финансовой отчетности требуется дополнительное раскрытие информации. Например, это возможно в случае, когда были выявлены события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, но на основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу об отсутствии существенной неопределенности, при этом в применимой концепции подготовки финансовой отчетности отсутствует выраженное в явной форме требование о раскрытии соответствующей информации в этих обстоятельствах.

Последствия для аудиторского заключения

Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, неправомерно (см. пункт 21)

¹³ МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункт 14

- A26. Если финансовая отчетность подготовлена с применением принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, однако, согласно суждению аудитора, применение руководством принципа непрерывности деятельности неправомерно, требование пункта 21 о том, что аудитор должен выразить отрицательное мнение, применяется независимо от того, раскрыт или нет в финансовой отчетности факт неправомерного применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете.
- A27. Если в конкретных обстоятельствах применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, является неправомерным, от руководства может потребоваться (или оно может принять решение) подготовить финансовую отчетность с использованием другого принципа (например, с учетом перспективы ликвидации). Аудитор может провести аудит такой финансовой отчетности, если установит, что при данных обстоятельствах этот другой принцип является приемлемым. Аудитор может выразить немодифицированное мнение о такой финансовой отчетности, если в ней раскрыта адекватная информация о принципе бухгалтерского учета, на основе которого была подготовлена финансовая отчетность, однако он может счесть целесообразным или необходимым включить в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства» в соответствии с МСА 706 (пересмотренным)¹⁴, чтобы обратить внимание пользователя на такой альтернативный принцип бухгалтерского учета и на причины его применения.

Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерно, но имеется существенная неопределенность (см. пункты 22–23)

- A28. Выявление существенной неопределенности – это вопрос, который важен для понимания финансовой отчетности ее пользователями. Включение отдельного раздела, в названии которого содержится упоминание о наличии существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности, обращает внимание пользователей на это обстоятельство.
- A29. В Приложении к настоящему стандарту представлены примеры заявлений, которые требуется включить в аудиторское заключение о финансовой отчетности, если применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Если в качестве применимой концепции подготовки финансовой отчетности используется концепция, отличная от МСФО, примеры заключений, представленных в Приложении к настоящему стандарту, могут потребовать адаптации для отражения применения других концепций подготовки финансовой отчетности в этих обстоятельствах.
- A30. В пункте 22 устанавливается, какая минимальная информация должна быть представлена в аудиторском заключении в каждом из описанных случаев. Аудитор может предоставить дополнительную информацию для подтверждения требуемых заявлений, например, чтобы пояснить:
- что наличие существенной неопределенности – это вопрос, который имеет решающее значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями, или¹⁵
 - как вопрос был решен в рамках аудита (см. пункт А1).

Информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности (см. пункт 22)

- A31. В Примере 1, приведенном в Приложении к настоящему стандарту, представлен образец аудиторского заключения, выпускаемого в случае, когда аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, но имеет место существенная неопределенность, при этом раскрытая в финансовой отчетности информация является адекватной. В Приложении к МСА 700 (пересмотренному) приведен образец формулировки, которая должна быть включена в аудиторское заключение для любых организаций в связи с непрерывностью деятельности и которая содержит описание соответствующих обязанностей лиц, отвечающих за финансовую отчетность, и обязанностей аудитора в отношении непрерывности деятельности.

¹⁴ МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»

¹⁵ МСА 706 (пересмотренный), пункт А2

Информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности (см. пункт 23)

- А32. В Примерах 2 и 3, приведенных в Приложении к настоящему стандарту, представлены образцы аудиторских заключений, содержащих мнение с оговоркой и отрицательное мнение соответственно, которые выпускаются в случае, когда аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, но в финансовой отчетности не раскрыта адекватная информация о наличии существенной неопределенности.
- А33. В ситуациях, когда имеется много факторов неопределенности, являющихся значительными для финансовой отчетности в целом, аудитор может счесть целесообразным в исключительно редких случаях отказаться от выражения мнения вместо включения в аудиторское заключение заявлений в соответствии с требованиями пункта 22. В МСА 705 (пересмотренном) содержатся указания в отношении данного вопроса¹⁶.

Информационное взаимодействие с регулирующими органами (см. пункты 22–23)

- А34. Если аудитор регулируемой организации сочтет необходимым включить в аудиторское заключение ссылку на вопросы, связанные с непрерывностью деятельности, он может быть обязан проинформировать об этом соответствующие регулирующие, правоохранительные или надзорные органы.

Нежелание руководства проводить или расширять свою оценку (см. пункт 24)

- А35. При определенных обстоятельствах аудитор может счесть необходимым потребовать от руководства проведения оценки или расширения ее объема. Если руководство не желает этого делать, аудитор может счесть уместным выразить в аудиторском заключении мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения, так как он, вероятно, не сможет получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности, например, аудиторские доказательства в отношении наличия соответствующих планов, утвержденных руководством, или существования других смягчающих обстоятельств.

¹⁶ МСА 705 (пересмотренный), пункт 10

Примеры аудиторских заключений, в которых привлекается внимание к вопросу непрерывности деятельности

- Пример 1. Аудиторское заключение, содержащее немодифицированное мнение, в случае когда аудитор пришел к выводу о том, что имеется существенная неопределенность и информация, раскрытая в финансовой отчетности, является адекватной.
- Пример 2. Аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой, в случае когда аудитор пришел к выводу о том, что имеется существенная неопределенность и финансовая отчетность содержит существенные искажения вследствие неадекватного раскрытия информации.
- Пример 3. Аудиторское заключение, содержащее отрицательное мнение, в случае когда аудитор пришел к выводу о том, что имеется существенная неопределенность и в финансовую отчетность не включена подлежащая раскрытию информация о существенной неопределенности.

Пример 1. Немодифицированное мнение, выражаемое при наличии существенной неопределенности и в том случае, если раскрытая в финансовой отчетности информация является адекватной

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).¹
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.²
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод о наличии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В финансовой отчетности раскрыта адекватная информация о наличии существенной неопределенности.
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил в ней существенных искажений.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет прочие обязанности по предоставлению отчетов, предусмотренные местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности³

Мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC («Организация»), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом положении*) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или *финансовых результатов*) и движение (или *движение*) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «*Ответственность аудитора за аудит*»

¹ МСА 600 «*Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)*»

² МСА 210 «*Согласование условий аудиторских заданий*»

³ Подзаголовок «*Заключение по результатам аудита финансовой отчетности*» не требуется, если не используется второй подзаголовок «*Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями*»

финансовой отчетности» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности

Мы обращаем внимание на Примечание 6 к финансовой отчетности, в котором указано, что Организация понесла чистый убыток в сумме ZZZ в течение года, закончившегося 31 декабря 20X1 года, и на эту дату текущие обязательства Организации превысили общую сумму ее активов на YYY. Как отмечается в Примечании 6, данные события или условия, наряду с другими вопросами, изложенными в Примечании 6, указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Мы не выражаем модифицированного мнения в связи с этим вопросом.

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах. В дополнение к вопросу, изложенному в разделе «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

[Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.]

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например, «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащихся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 1 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному).]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность⁴

[³Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).⁵]

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

Руководитель задания по аудиту, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя].

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

⁴ В тексте данных примеров аудиторских заключений может потребоваться замена терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» другими терминами, уместными в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции

⁵ В соответствии с требованиями пунктов 34 и 39 МСА 700 (пересмотренного) в аудиторское заключение для любых организаций необходимо включать формулировку о непрерывности деятельности, содержащую описание соответствующих обязанностей лиц, отвечающих за финансовую отчетность, и обязанностей аудитора в отношении непрерывности деятельности

Пример 2. Мнение с оговоркой, выражаемое при наличии существенной неопределенности и в том случае, если в финансовой отчетности содержатся существенные искажения вследствие неадекватного раскрытия информации

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод о наличии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В Примечании УУ к финансовой отчетности указаны размеры привлеченного финансирования, даты окончания сроков действия соглашений о финансировании, а также общая сумма привлеченного финансирования; однако финансовая отчетность не содержит описание влияния или возможностей рефинансирования и не характеризует ситуацию как свидетельствующую о наличии существенной неопределенности.
- Финансовая отчетность содержит существенные искажения вследствие неадекватного раскрытия информации о существенной неопределенности. Выражено мнение с оговоркой, так как аудитор пришел к выводу о том, что влияние на финансовую отчетность неадекватного раскрытия данной информации является существенным для финансовой отчетности, но не всеобъемлющим.
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения мнения с оговоркой о финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет прочие обязанности по предоставлению отчетов, предусмотренные местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности⁶

Мнение с оговоркой

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC («Организация»), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

⁶ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями»

По нашему мнению, за исключением неполного раскрытия информации, указанного в разделе «*Основание для выражения мнения с оговоркой*» нашего заключения, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом положении*) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или *финансовых результатах*) и движение (или *движении*) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения с оговоркой

Как указано в Примечании УУ, срок действия соглашений о привлечении Организацией финансирования истекает и сумма задолженности подлежит погашению 19 марта 20X2 года. Организации не удалось договориться о пересмотре условий или получить замещающее финансирование. Эта ситуация указывает на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Информация по этому вопросу, раскрытая в финансовой отчетности, не является адекватной.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами мнения с оговоркой.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например, «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 6 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному). Последний пункт в разделе «Прочая информация» Примера 6 будет уточняться в связи с описанием определенного вопроса, который послужил основанием для выражения мнения с оговоркой и который также оказывает влияние на прочую информацию.]

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах. В дополнение к вопросу, изложенному в разделе «*Основание для выражения мнения с оговоркой*», мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

[Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность⁷

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).⁸]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).⁸]

⁷ Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции

⁸ В соответствии с требованиями пунктов 34 и 39 МСА 700 (пересмотренного) в аудиторское заключение для любых организаций необходимо включать формулировку о непрерывности деятельности, содержащую описание соответствующих обязанностей лиц, отвечающих за финансовую отчетность, и обязанностей аудитора в отношении непрерывности деятельности

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

Руководитель задания по аудиту, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя].

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

Пример 3. Отрицательное мнение, выражаемое при наличии существенной неопределенности и в том случае, если информация о ней не раскрыта в финансовой отчетности

Для целей примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод о наличии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и о том, что Организация рассматривает вопрос об объявлении банкротства. В финансовую отчетность не включена подлежащая раскрытию информация о существенной неопределенности. Отрицательное мнение выражено в связи с тем, что влияние на финансовую отчетность такого невключения информации является существенным и всеобъемлющим.
- От аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он не принял решение сделать это по каким-либо иным причинам.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения отрицательного мнения о финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет прочие обязанности по предоставлению отчетов, предусмотренные местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности⁹

Отрицательное мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC («Организация»), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, вследствие невключения информации, указанной в разделе «*Основание для выражения отрицательного мнения*» нашего заключения, прилагаемая финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных аспектах (или не дает правдивого и достоверного представления) финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатах) и движение (или движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

⁹ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями»

Основание для выражения отрицательного мнения

Срок действия соглашений о привлечении Организацией финансирования истек, и сумма задолженности подлежала погашению 31 декабря 20X1 года. Организации не удалось договориться о пересмотре условий или получить замещающее финансирование, и она рассматривает вопрос об иницировании процедуры банкротства. Эта ситуация указывает на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Информация о данном факте, раскрытая в финансовой отчетности, не является адекватной.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами мнения с оговоркой.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например, «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 7 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному). Последний пункт в разделе «Прочая информация» Примера 7 будет уточняться в связи с описанием определенного вопроса, который послужил основанием для выражения отрицательного мнения и который также оказывает влияние на прочую информацию.]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность¹⁰

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).¹¹]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).¹¹]

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

¹⁰ Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции

¹¹ В соответствии с требованиями пунктов 34 и 39 МСА 700 (пересмотренного) в аудиторское заключение для любых организаций необходимо включать формулировку о непрерывности деятельности, содержащую описание соответствующих обязанностей лиц, отвечающих за финансовую отчетность, и обязанностей аудитора в отношении непрерывности деятельности

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 580 «ПИСЬМЕННЫЕ ЗАЯВЛЕНИЯ»

Международный стандарт аудита (МСА) 580 «Письменные заявления» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора, касающиеся получения письменных заявлений от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, в ходе аудита финансовой отчетности.
2. В Приложении 1 приведены другие МСА, в которых содержатся требования к письменным заявлениям с точки зрения предметной области соответствующего стандарта. Специальные требования других МСА к письменным заявлениям не ограничивают применение настоящего стандарта.

Использование письменных заявлений в качестве аудиторских доказательств

3. Аудиторские доказательства – это информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается мнение аудитора¹. Письменные заявления являются необходимой информацией для аудитора в связи с аудитом финансовой отчетности организации. Следовательно, письменные заявления, как и ответы на запросы, представляют собой аудиторские доказательства (см. пункт А1).
4. Письменные заявления дают аудитору необходимые аудиторские доказательства, однако сами по себе они не предоставляют достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении тех вопросов, которые в них рассматриваются. Кроме того, сам факт предоставления руководством надежных письменных заявлений не влияет на характер и объем других аудиторских доказательств, которые аудитор получает в отношении исполнения руководством своих обязанностей или в отношении конкретных предпосылок.

Дата вступления в силу

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

Цели

6. Цель аудитора состоит в том, чтобы:
 - (а) получить от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменные заявления о том, что, по их мнению, они выполнили свои обязательства по подготовке финансовой отчетности и предоставлению полной информации аудитору;
 - (б) подтвердить другие аудиторские доказательства, связанные с финансовой отчетностью или определенными предпосылками составления финансовой отчетности, посредством

¹ МСА 500 «Аудиторские доказательства», пункт 5(с)

письменных заявлений, если аудитор счел такое подтверждение необходимым или если оно требуется в соответствии с другими МСА;

- (с) предпринять надлежащие действия в ответ на письменные заявления руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, а также если руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, не предоставят запрошенные аудитором письменные заявления.

Определения

7. Для целей Международных стандартов аудита следующий термин имеет приведенное ниже значение:

письменное заявление – письменное заявление руководства, предоставленное аудитору для подтверждения определенных фактов или для подкрепления других аудиторских доказательств. В данном контексте письменные заявления не включают финансовую отчетность, предпосылки ее подготовки или подтверждающие регистры и записи.

8. Для целей настоящего стандарта использование термина «руководство» означает «руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление». Кроме того, в случае использования концепции достоверного представления руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности или за составление финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Требования

Руководители, у которых запрашиваются письменные заявления

9. Аудитор должен запросить письменные заявления у членов руководства, которые несут соответствующую ответственность за финансовую отчетность и владеют информацией по рассматриваемым вопросам (см. пункты А2–А6).

Письменные заявления, касающиеся обязанностей руководства

Подготовка финансовой отчетности

10. Аудитор должен направить руководству запрос, чтобы руководство предоставило письменное заявление, подтверждающее, что оно выполнило свои обязанности по подготовке финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая, где это уместно, ее достоверное представление, как того требуют условия аудиторского задания² (см. пункты А7–А9, А14, А22).

Предоставленная информация и полнота отражения операций

11. Аудитор должен запросить у руководства письменное заявление, подтверждающее, что:
- руководство предоставило аудитору всю необходимую информацию и доступ к ресурсам, как того требуют условия аудиторского задания³;
 - все операции были отражены в учете и представлены в финансовой отчетности (см. пункты А7–А9, А14, А22).

Описание обязанностей руководства в письменных заявлениях

12. Обязанности руководства должны быть изложены в письменных заявлениях, предусмотренных в пунктах 10 и 11, таким же образом, как они изложены в условиях аудиторского задания.

Прочие письменные заявления

13. В соответствии с другими МСА аудитор обязан запросить письменные заявления. Если, помимо запроса таких заявлений, аудитор сочтет, что ему необходимо получить одно или несколько письменных заявлений для подтверждения прочих аудиторских доказательств, имеющих

² МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункт 6(b)(i)

³ МСА 210, пункт 6(b)(iii)

отношение к финансовой отчетности, или тех или иных предпосылок подготовки финансовой отчетности, он должен запросить такие дополнительные письменные заявления (см. пункты А10–А13, А14, А22).

Дата письменных заявлений и период (периоды), который (которые) они охватывают

14. Дата письменных заявлений должна быть по возможности максимально приближенной к дате аудиторского заключения в отношении финансовой отчетности, но не может быть позже указанной даты. Письменные заявления должны распространяться на всю финансовую отчетность и весь период (все периоды), упомянутый (упомянутые) в аудиторском заключении (см. пункты А15–А18).

Форма письменных заявлений

15. Письменные заявления руководства должны составляться в форме письма-представления руководства, которое адресовано аудитору. Если в соответствии с законами или нормативными актами руководство обязано делать письменные публичные заявления о своих обязанностях и аудитор устанавливает, что такие заявления соответствуют полностью или частично заявлениям, которые необходимо предоставить в соответствии с пунктами 10 или 11, то отсутствует необходимость включения соответствующих вопросов, содержащихся в таких заявлениях, в письмо-представление руководства (см. пункты А19–А21).

Сомнения относительно достоверности письменных заявлений и непредоставление запрошенных письменных заявлений

Сомнения относительно достоверности письменных заявлений

16. Если у аудитора возникают сомнения относительно компетентности, честности, этических ценностей и добросовестности руководства или относительно его стремления к достижению или обеспечению достижения этих характеристик, то аудитор обязан определить возможное влияние таких сомнений на достоверность заявлений (письменных или устных) и аудиторских доказательств в целом (см. пункты А24–А25).
17. В частности, если имеются несоответствия между письменными заявлениями и прочими аудиторскими доказательствами, аудитор обязан выполнить аудиторские процедуры для устранения этого противоречия. Если разрешить противоречие не удастся, аудитор должен пересмотреть оценку компетентности, честности, этических ценностей и добросовестности руководства или его стремления к достижению или обеспечению достижения этих характеристик и определить возможное влияние данных факторов на достоверность заявлений (письменных или устных) и аудиторских доказательств в целом (см. пункт А23).
18. Если аудитор приходит к выводу о том, что письменные заявления недостоверны, он должен принять надлежащие меры, в том числе определить возможное влияние этого факта на мнение, выраженное в аудиторском заключении, в соответствии с МСА 705⁴, с учетом требований пункта 20 настоящего стандарта.

Непредоставление запрошенных письменных заявлений

19. В случае непредоставления руководством запрошенных письменных заявлений аудитор должен:
 - (a) обсудить этот вопрос с руководством;
 - (b) провести переоценку добросовестности руководства и оценить возможное влияние данных обстоятельств на достоверность заявлений (как устных, так и письменных) и аудиторских доказательств в целом;
 - (c) принять надлежащие меры, в том числе определить возможное влияние на мнение, выраженное в аудиторском заключении, в соответствии с МСА 705, с учетом требований пункта 20 настоящего стандарта.

Письменные заявления, касающиеся обязанностей руководства

20. Аудитор должен отказаться от выражения мнения в отношении финансовой отчетности в соответствии с положениями МСА 705, если:

⁴ МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»

- (a) аудитор приходит к выводу о наличии достаточно серьезных сомнений в честности руководства, в связи с чем письменные заявления, предусмотренные пунктами 10 и 11, не являются достоверными, или
- (b) руководство не предоставило письменных заявлений, предусмотренных пунктами 10 и 11 (см. пункты A26–A27).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Использование письменных заявлений в качестве аудиторских доказательств (см. пункт 3)

- A1. Письменные заявления являются важным источником аудиторских доказательств. Если руководство вносит изменения в запрошенные письменные заявления или не предоставляет их, это может служить для аудитора предупреждением о возможном наличии одного или нескольких значимых вопросов. Кроме того, если будет запрошено предоставление письменного, а не устного заявления, во многих случаях руководство может отнестись к таким вопросам с большей ответственностью, в результате чего будут предоставлены заявления более высокого качества.

Руководители, у которых запрашиваются письменные заявления (см. пункт 9)

- A2. Письменные заявления запрашиваются у руководителей, которые несут ответственность за подготовку финансовой отчетности. Состав этих лиц может меняться в зависимости от структуры корпоративного управления организации и требований соответствующего закона или нормативного акта, однако часто ответственной стороной является руководство (а не лица, отвечающие за корпоративное управление). С учетом этого письменные заявления можно запрашивать у генерального директора и финансового директора организации или – в организациях, где такие должности отсутствуют, – у руководителей, занимающих аналогичные должности. Однако в некоторых обстоятельствах за подготовку финансовой отчетности несут ответственность и другие стороны, например, лица, отвечающие за корпоративное управление.
- A3. Так как ответственность за подготовку финансовой отчетности и за осуществление деятельности организации лежит на ее руководстве, предполагается, что руководство обладает достаточными знаниями о процессе подготовки финансовой отчетности в организации и предпосылках ее подготовки, чтобы на основе этих знаний предоставить письменные заявления.
- A4. При этом в некоторых случаях руководство может принять решение о направлении запроса в адрес лиц, участвующих в подготовке и представлении финансовой отчетности и предпосылок ее подготовки, в том числе лиц, обладающих специальными знаниями, связанными с вопросами, по которым запрашиваются письменные заявления. К числу таких лиц могут относиться:
- актуарий, ответственный за оценки, сделанные на основе актуарных расчетов;
 - штатные специалисты-инженеры, которые отвечают за оценку обязательств в области охраны окружающей среды и обладают специальными знаниями в этой области;
 - внутренний юрист организации, который может предоставить информацию, необходимую для расчета резервов по судебным искам.
- A5. В некоторых случаях руководство может включать в письменные заявления оговорки, что заявления сделаны руководством в меру его осведомленности и отражают его мнение. Аудитору целесообразно принять такую формулировку, если он убедился в том, что заявления сделаны лицами, которые исполняют надлежащие функции и обладают соответствующими знаниями по вопросам, включенным в заявления.
- A6. Чтобы еще раз подчеркнуть необходимость предоставления руководством обоснованных заявлений, аудитор может обратиться к руководству, чтобы оно подтвердило в своих письменных заявлениях, что оно сделало все запросы, которые считало надлежащими для того, чтобы иметь возможность предоставить запрошенные письменные заявления. Предполагается, что для таких запросов обычно не требуется какая-либо официальная внутренняя процедура, помимо уже действующих в организации процедур.

Письменные заявления, касающиеся обязанностей руководства (см. пункты 10–11)

- A7. Полученные в ходе аудита аудиторские доказательства выполнения руководством обязанностей, указанных в пунктах 10 и 11, являются недостаточными без получения от руководства

подтверждения того, что, по его мнению, оно выполнило эти обязанности. Это связано с тем, что аудитор не может лишь на основе других аудиторских доказательств сформировать суждение о том, действительно ли руководство подготовило и представило финансовую отчетность, а также предоставило информацию аудитору, исходя из согласованного понимания и признания своих обязанностей. Например, аудитор не сможет сделать вывод о том, что руководство организации предоставило ему всю необходимую информацию, согласованную и указанную в условиях аудиторского задания, не запросив у руководства, была ли предоставлена такая информация, и не получив от руководства подтверждения.

А8. Письменные заявления, которые требуется получить в соответствии с пунктами 10 и 11, основываются на согласованном понимании и признании руководством своих обязанностей, сформулированных в условиях аудиторского задания, и предусматривают запрос о подтверждении руководством их выполнения. Кроме того, аудитор может потребовать, чтобы в письменных заявлениях руководство организации повторно подтвердило, что оно осознает и понимает данные обязанности. Такая практика является распространенной в определенных юрисдикциях, но в любом случае она может оказаться особенно уместной, если:

- лица, которые подписали аудиторское задание от имени организации, уже не имеют полномочий по выполнению соответствующих обязанностей;
- условия аудиторского задания были сформулированы в предыдущем году;
- имеются какие-либо признаки того, что руководство неправильно понимает эти обязанности;
- того требуют изменившиеся обстоятельства.

В соответствии с требованием МСА 210⁵ при повторном подтверждении руководством того, что оно осознает и подтверждает данные обязанности, оно не должно включать оговорку, что заявления сделаны руководством в меру его осведомленности и отражают его мнение (как указано в пункте 5 настоящего стандарта).

Особенности организаций государственного сектора

А9. Задания на проведение аудита финансовой отчетности организаций государственного сектора могут быть шире, чем при аудите других организаций. В результате основополагающее допущение в отношении ответственности руководства, исходя из которого проводится аудит финансовой отчетности, подготовленной организацией государственного сектора, может привести к необходимости получения дополнительных письменных заявлений. К ним могут относиться письменные заявления, подтверждающие, что сделки и операции осуществлялись в соответствии с законом, нормативным актом или иными регламентирующими документами.

Прочие письменные заявления (см. пункт 13)

Дополнительные письменные заявления в отношении финансовой отчетности

А10. Помимо письменного заявления, которое требуется предоставить в соответствии с пунктом 10, аудитор может счесть необходимым запросить другие письменные заявления в отношении финансовой отчетности. Такие письменные заявления могут дополнять письменное заявление, предусмотренное пунктом 10, но не являются его составной частью. Эти заявления могут касаться следующих вопросов:

- являются ли выбор и применение учетной политики надлежащими;
- были ли признаны, оценены, представлены или раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности указанные ниже статьи и вопросы, если это необходимо в рамках соответствующей концепции:
 - планы или намерения, которые могут повлиять на балансовую стоимость или классификацию активов и обязательств;
 - обязательства (как фактические, так и условные);
 - право собственности на активы или контроль над ними, залоговые права или обременения в отношении активов, а также активы, переданные в залог в качестве

⁵ МСА 210, пункт 6(b)

обеспечения;

- о положения законов, нормативных актов и договорных соглашений, которые могут повлиять на финансовую отчетность, в том числе несоблюдение таких положений.

Дополнительные письменные заявления в отношении информации, предоставляемой аудитору

A11. Помимо письменного заявления, предусмотренного пунктом 11, аудитор может счесть необходимым запросить у руководства письменное заявление, в котором будет указано, что аудитор был уведомлен обо всех недостатках системы внутреннего контроля, о которых известно руководству.

Письменные заявления в отношении конкретных предпосылок подготовки финансовой отчетности

A12. При получении доказательств в отношении суждений или намерений либо при оценке данных суждений и намерений аудитор может рассмотреть один или несколько из приведенных ниже вопросов:

- осуществление заявленных намерений организации в предыдущих периодах;
- причины, по которым организация выбрала тот или иной порядок действий;
- способность организации придерживаться определенного порядка действий;
- наличие или отсутствие любой другой информации, которая могла бы быть получена в ходе аудита и которая, возможно, не соответствует суждениям или намерениям руководства.

A13. Кроме того, аудитор может счесть необходимым запросить у руководства письменные заявления в отношении конкретных предпосылок подготовки финансовой отчетности, в частности для подтверждения сформированного аудитором на основе прочих аудиторских доказательств понимания суждений или намерений руководства в отношении конкретной предпосылки или ее полноты. Например, если намерение руководства является важным для оценки стоимости инвестиций, то аудитор, вероятно, не сможет обеспечить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, если не получит письменное заявление руководства в отношении его намерений. Такие письменные заявления предоставляют аудитору необходимые аудиторские доказательства, однако сами по себе они не обеспечивают наличие достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении данной предпосылки подготовки финансовой отчетности.

Информирование о пороговом значении (см. пункты 10–11, 13)

A14. В соответствии с МСА 450 при проведении аудита аудитор обязан накапливать выявленные искажения, за исключением тех, которые являются явно незначительными⁶. Аудитор может установить пороговое значение, в случае превышения которого искажения не могут расцениваться как явно незначительные. Таким же образом аудитор может рассмотреть вопрос о необходимости проинформировать руководство организации о пороговом значении, которое установлено для целей запрашиваемых письменных заявлений.

Дата письменных заявлений и период (периоды), который (которые) они охватывают (см. пункт 14)

A15. С учетом того, что письменные заявления руководства являются необходимым аудиторским доказательством, аудиторское мнение не может быть выражено ранее даты письменного заявления руководства, а аудиторское заключение не может быть датировано более ранним числом, чем эта дата. Кроме того, так как аудитора интересуют события, имевшие место вплоть до даты аудиторского заключения, поскольку они могут потребовать внесения корректировок или раскрытия информации в финансовой отчетности, письменные заявления руководства должны быть датированы числом, которое по возможности максимально приближено к дате аудиторского заключения о финансовой отчетности, но не позже этой даты.

A16. В некоторых случаях аудитору, возможно, надлежит получить письменное заявление руководства в отношении определенной предпосылки подготовки финансовой отчетности в период проведения аудита. В этом случае аудитору впоследствии может потребоваться запросить уточненную версию письменного заявления руководства.

⁶ МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», пункт 5

- A17. Письменные заявления руководства должны охватывать все периоды, на которые имеются указания в аудиторском заключении, поскольку руководство должно еще раз подтвердить, что письменные заявления, которые оно сделало ранее в отношении предыдущих периодов, остаются актуальными. Аудитор и руководство могут договориться о формулировке письменного заявления, в котором уточняется информация в отношении письменных заявлений за предыдущие периоды и указано, имели ли место какие-либо изменения, касающиеся таких заявлений и, если да, какие именно.
- A18. Могут возникнуть ситуации, когда действующие члены руководства не занимали соответствующих должностей в течение всех периодов, на которые имеются указания в аудиторском заключении. Такие лица могут заявить, что они не в состоянии предоставить некоторые или все письменные заявления, поскольку они не занимали соответствующих должностей в определенный период. Однако это обстоятельство не уменьшает ответственности, которую несут эти лица в отношении финансовой отчетности в целом. Таким образом, требование, согласно которому аудитор должен запросить у руководства письменные заявления, полностью охватывающие соответствующий период (соответствующие периоды), остается применимым.

Форма письменных заявлений (см. пункт 15)

- A19. Письменные заявления должны быть включены в письмо-представление руководства, адресованное аудитору. Однако в некоторых юрисдикциях законы или нормативные акты могут предусматривать требование, в соответствии с которым руководство должно сделать письменное публичное заявление о своих обязанностях. Хотя такое публичное заявление предназначено для пользователей финансовой отчетности или соответствующих органов власти, аудитор может решить, что оно представляет собой надлежащее письменное заявление, соответствующее отдельным или всем заявлениям, предусмотренным пунктами 10 и 11. Следовательно, нет необходимости включать соответствующие вопросы, отраженные в таком публичном заявлении, в письмо-представление руководства. Повлиять на решение аудитора по этому вопросу могут следующие факторы:
- включает ли заявление подтверждение выполнения обязательств, указанных в пунктах 10 и 11;
 - было ли заявление представлено или одобрено лицами, у которых аудитор запрашивает соответствующие письменные заявления;
 - предоставлена ли аудитору копия заявления в срок, максимально приближенный к дате аудиторского заключения в отношении финансовой отчетности, но не позднее этой даты (см. пункт 14).
- A20. Официальное заявление о соблюдении законов или нормативных актов или об утверждении финансовой отчетности не содержит достаточной информации, позволяющей аудитору удостовериться в том, что все необходимые заявления были сделаны сознательно. Описание обязанностей руководства в законе или нормативном акте также не заменяет собой запрошенные письменные заявления.
- A21. В Приложении 2 представлен пример письма-представления руководства.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункты 10–11, 13)

- A22. В соответствии с МСА 260 аудитор должен довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию о письменных заявлениях, запрошенных аудитором у руководства.⁷

Сомнения относительно достоверности письменных заявлений и непредоставление запрошенных письменных заявлений

Сомнения относительно достоверности письменных заявлений (см. пункты 16–17)

- A23. В случае выявления несоответствий между одним или несколькими из письменных заявлений и аудиторскими доказательствами, полученными из другого источника, аудитор может проанализировать, остается ли актуальной оценка рисков, и, если нет, пересмотреть оценку

⁷ МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 16(c)(ii)

рисков и определить характер, сроки выполнения и объем дальнейших аудиторских процедур, чтобы предпринять действия в ответ на оцененные риски.

- A24. Сомнения в отношении компетентности, честности, этических ценностей или добросовестности руководства либо в отношении его стремления к достижению или обеспечению достижения этих характеристик могут стать основанием для вывода аудитора о том, что степень риска искажений со стороны руководства в финансовой отчетности такова, что проведение аудита невозможно. В таком случае аудитор может счесть необходимым отказаться от задания, если это возможно в соответствии с применимым законом или нормативным актом, кроме случаев, когда лица, отвечающие за корпоративное управление, предпримут надлежащие корректирующие действия. Однако такие действия могут оказаться недостаточными для того, чтобы аудитор мог выразить немодифицированное мнение.
- A25. В соответствии с МСА 230 аудитор обязан документально оформить значимые вопросы, возникающие в ходе аудита, выводы, сделанные по ним, и значимые профессиональные суждения, на основе которых были сделаны эти выводы.⁸ Аудитор может выявить значительные проблемы, связанные с компетентностью, добросовестностью, этическими ценностями, добросовестностью руководства, а также с его стремлением к достижению или обеспечением этих характеристик, но при этом сделать вывод о том, что письменные заявления тем не менее являются достоверными. В таком случае этот значимый вопрос оформляется документально в соответствии с МСА 230.

Письменные заявления, касающиеся обязанностей руководства (см. пункт 20)

- A26. Как разъясняется в пункте А7, аудитор не может сделать вывод о выполнении руководством обязательств, указанных в пунктах 10 и 11, исходя исключительно из прочих аудиторских доказательств. Следовательно, если, как указано в пункте 20(а), аудитор приходит к выводу о том, что письменные заявления по этим вопросам недостоверны, или если руководство не предоставляет эти письменные заявления, аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Влияние, которое может оказать на финансовую отчетность отсутствие у аудитора такой возможности, не ограничивается конкретными элементами, счетами или статьями финансовой отчетности, следовательно, имеет всеобъемлющий характер. МСА 705 обязывает аудитора отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности в таких условиях.⁹
- A27. Если письменное заявление было изменено по сравнению с заявлением, запрошенным аудитором, это не всегда означает, что руководство не предоставило письменное заявление. Однако причина, лежащая в основе внесенных изменений, может повлиять на мнение, выраженное в аудиторском заключении, например:
- письменные заявления о выполнении руководством своих обязательств по подготовке финансовой отчетности могут указывать на то, что руководство считает, что, за исключением случаев существенных отклонений от соблюдения определенного требования, содержащегося в применимой концепции подготовки финансовой отчетности, финансовая отчетность подготовлена в соответствии с этой концепцией. Требование пункта 20 неприменимо, так как аудитор сделал вывод о том, что руководство предоставило достоверное письменное заявление. Однако в соответствии с МСА 705 аудитор должен рассмотреть влияние указанного несоблюдения на мнение, выраженное в аудиторском заключении;
 - в письменном заявлении в отношении обязанности руководства предоставить аудитором всю необходимую информацию, предусмотренную условиями аудиторского задания, может быть указано, что, по мнению руководства, оно такую информацию аудитором предоставило, за исключением информации, уничтоженной в результате пожара. Требование пункта 20 неприменимо, так как аудитор сделал вывод о том, что руководство предоставило достоверное письменное заявление. Однако в соответствии с МСА 705 аудитор должен рассмотреть влияние на финансовую отчетность уничтоженной в результате пожара информации с учетом степени ее распространенности, а также последствия такого факта уничтожения информации для мнения, выраженного в аудиторском заключении.

⁸ МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8(с) и 10

⁹ МСА 705, пункт 9

Приложение 1

(см. пункт 2)

Перечень МСА, содержащих требования в отношении письменных заявлений

В настоящем Приложении указаны пункты других МСА, применимых для аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты, которые содержат требования в отношении письменных заявлений в конкретной предметной области. Данный перечень не отменяет необходимости рассматривать требования и соответствующее руководство по применению, а также прочие пояснительные материалы, содержащиеся в Международных стандартах аудита.

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

Приложение 2

(см. пункт А21)

Пример письма-представления руководства

Настоящий пример письма включает в себя письменные заявления, которые необходимо предоставить в соответствии с требованиями настоящего стандарта и других МСА для целей проведения аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты. В данном примере предполагается, что применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются Международные стандарты финансовой отчетности и требование МСА 570¹⁰, касающееся получения письменного заявления, неприменимо, а также не существует ограничений в отношении запрашиваемых письменных заявлений. При наличии исключений потребовалось бы изменить заявления для отражения данных исключений.

[Фирменный бланк организации]

[Аудитору]

[Дата]

Настоящее письмо-представление руководства предоставляется в связи с проведением аудита финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20XX года¹¹, с целью выражения мнения о том, представлена ли финансовая отчетность достоверно и во всех существенных аспектах (или *дает ли она правдивое и достоверное представление*) в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

(На основании имеющихся у нас сведений и согласно нашему мнению, сделав все запросы, которые мы считали необходимыми для получения надлежащей информации), мы подтверждаем следующее:

Финансовая отчетность

- Мы выполнили свои обязанности, предусмотренные условиями аудиторского задания от [дата], в отношении подготовки финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности; в частности, финансовая отчетность представлена достоверно (или дает правдивое и достоверное представление) в соответствии с данными стандартами.
- Значительные допущения, используемые нами при расчете оценочных значений, в том числе по статьям, оцениваемым по справедливой стоимости, являются обоснованными (МСА 540).
- Взаимоотношения и операции со связанными сторонами были надлежащим образом отражены в учете и раскрыты в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСА 550).
- В отношении всех событий после отчетной даты, для которых в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности требуется корректировка или раскрытие информации, были сделаны необходимые корректировки или раскрыта необходимая информация (МСА 560).
- Последствия неисправленных искажений являются несущественными как в отдельности, так и в совокупности для финансовой отчетности в целом. Список неисправленных искажений прилагается к настоящему письму-представлению руководства (МСА 450).
- [Иные вопросы, включение которых аудитор может счесть необходимым (см. пункт А10 настоящего стандарта).]

Предоставленная информация

- Мы предоставили вам:
 - доступ ко всей известной нам информации, относящейся к подготовке финансовой отчетности, такой как бухгалтерские записи, документация и прочие сведения;
 - дополнительную информацию, которую вы запросили у нас для целей проведения аудита;

¹⁰ МСА 570 «Непрерывность деятельности».

¹¹ В случаях, когда заключение аудитора предоставляется более чем за один период, аудитор корректирует дату таким образом, чтобы письмо относилось ко всем периодам, которые охватывает аудиторское заключение

- неограниченную возможность взаимодействия с лицами внутри организации, от которых, как вы установили, вам необходимо получить аудиторские доказательства.
- Все операции были отражены в данных бухгалтерского учета и представлены в финансовой отчетности.
- Мы предоставили вам результаты нашей оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий (МСА 240).
- Мы предоставили вам всю известную нам информацию о недобросовестных действиях (в том числе предполагаемых), которые имеют последствия для организации и в которые вовлечены следующие лица:
 - руководство;
 - сотрудники, осуществляющие важные функции в рамках системы внутреннего контроля;
 - прочие лица в случаях, когда недобросовестные действия могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность (МСА 240).
- Мы раскрыли вам всю информацию в отношении любых заявлений о недобросовестных действиях (в том числе о предполагаемых недобросовестных действиях), оказывающих влияние на финансовую отчетность, которая была предоставлена нам действующими или бывшими сотрудниками, аналитиками, органами регулирования и другими лицами (МСА 240).
- Мы предоставили вам информацию обо всех известных нам случаях несоблюдения законов и нормативных актов, влияние которых может быть рассмотрено при подготовке финансовой отчетности (МСА 250).
- Мы раскрыли информацию о связанных сторонах организации, а также обо всех известных нам взаимоотношениях и операциях со связанными сторонами (МСА 550).
- [Иные вопросы, включение которых аудитор может счесть необходимым (см. пункт A11 настоящего стандарта).]

[Должность]

[Подпись]

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 600
«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ
(ВКЛЮЧАЯ РАБОТУ АУДИТОРОВ КОМПОНЕНТОВ)»

Международный стандарт аудита (МСА) 600 «*Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)*» должен рассматриваться в совокупности с МСА 200 «*Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита*».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Международные стандарты аудита применяются к аудиту группы. Настоящий стандарт устанавливает обязанности применительно к аудиту группы, особенно в тех случаях, когда привлекаются аудиторы компонентов.
2. Настоящий стандарт, при необходимости адаптированный к обстоятельствам, может быть полезен для аудитора, когда он привлекает других аудиторов к аудиту финансовой отчетности, которая не является финансовой отчетностью группы. Например, аудитор может привлечь другого аудитора для наблюдения за проведением инвентаризации или инспектирования физического наличия основных средств в отдаленных подразделениях.
3. В соответствии с законами, нормативными актами или в силу других причин от аудитора компонента может потребоваться выражение мнения аудитора в отношении финансовой отчетности компонента. Команда аудитора группы может принять решение об использовании аудиторских доказательств, которые являются основанием для выражения мнения аудитора о финансовой отчетности компонента, в качестве аудиторских доказательств для целей аудита группы, однако в любом случае должны применяться требования настоящего стандарта (см. пункт A1).
4. В соответствии с МСА 220¹ руководитель аудита группы должен убедиться в том, что те, кто участвует в выполнении задания по аудиту группы, включая аудиторов компонентов, совместно обладают надлежащими компетенциями и возможностями. Руководитель аудита группы также несет ответственность за управление, надзор и выполнение задания по аудиту группы.
5. Руководитель аудита группы применяет требования МСА 220 вне зависимости от того, кто проводит работу в отношении финансовой информации компонента – руководитель аудита группы или аудитор компонента. Настоящий стандарт помогает руководителю аудита группы выполнять требования МСА 220 в случаях, когда аудиторы компонентов выполняют задания в отношении финансовой информации компонентов.

¹ МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», пункты 14–15

6. Аудиторский риск представляет собой функцию рисков существенного искажения и риска необнаружения². В случае аудита группы он включает риск того, что аудитор компонента может не выявить искажение финансовой информации компонента, которое может привести к существенному искажению финансовой отчетности группы, и риск того, что команда аудитора группы может не выявить это искажение. Настоящий стандарт разъясняет вопросы, которые рассматривает команда аудитора группы при определении характера, сроков и уровня своего участия в процедурах оценки рисков и дальнейших аудиторских процедурах, выполняемых аудиторами компонентов в отношении финансовой информации компонентов. Целью такого участия является получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств, обосновывающих мнение аудитора в отношении финансовой отчетности группы.

Дата вступления в силу

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

Цели

8. Цель аудитора состоит в том, чтобы:
- (a) определить, следует ли брать на себя обязанности аудитора финансовой отчетности группы;
 - (b) действуя в качестве аудитора финансовой отчетности группы:
 - (i) четко информировать аудиторов компонентов об объеме и сроках выполнения их работы в отношении финансовой информации компонентов и предоставления результатов их работы;
 - (ii) получать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении финансовой информации компонентов и процесса консолидации для того, чтобы выразить мнение о том, что финансовая отчетность группы подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Определения

9. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:

- (a) компонент – организация или вид хозяйственной деятельности, в отношении которых руководство группы или компонента подготавливает финансовую информацию, подлежащую включению в финансовую отчетность группы (см. пункты А2–А4);
- (b) аудитор компонента – аудитор, который по поручению команды аудитора группы проводит работу в отношении финансовой информации компонента для целей аудита группы (см. пункт А7);
- (c) руководство компонента – руководство, ответственное за подготовку финансовой информации компонента;
- (d) существенность для компонента – уровень существенности, установленный для компонента командой аудитора группы;
- (e) группа – все компоненты, финансовая информация которых включена в финансовую отчетность группы. В группу всегда входит больше одного компонента;
- (f) аудит группы – аудит финансовой отчетности группы;
- (f) мнение аудитора группы – мнение аудитора в отношении финансовой отчетности группы;
- (h) руководитель аудита группы – партнер или другое лицо в аудиторской организации, ответственное за задание по аудиту группы и его выполнение, а также за подготовку аудиторского заключения о финансовой отчетности группы, которое выпускается от имени аудиторской организации. Когда аудиторы проводят совместный аудит группы, партнеры по выполнению совместного аудиторского задания и их аудиторские группы в совокупности представляют собой руководителя аудита группы и команду аудитора группы. Настоящий стандарт, однако, не распространяется на взаимоотношения между аудиторами, участвующими в выполнении совместного задания, или работу, выполняемую одним из таких аудиторов в отношении работы, проведенной другим аудитором;

² МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт А32

- (i) команда аудитора группы – партнеры, включая руководителя аудита группы, и сотрудники, которые разрабатывают общую стратегию аудита группы, информируют аудиторов компонентов, выполняют работу в отношении процесса составления консолидированной финансовой отчетности (информации) и оценивают выводы, сделанные с использованием аудиторских доказательств как основы для формирования мнения в отношении финансовой отчетности группы;
 - (j) финансовая отчетность группы – финансовая отчетность, которая включает финансовую информацию более чем одного компонента. Термин «финансовая отчетность группы» также относится к комбинированной финансовой отчетности, включающей сводную финансовую информацию, подготовленную компонентами, не имеющими материнской организации, но находящимися под общим контролем;
 - (k) руководство группы – руководство, ответственное за подготовку финансовой отчетности группы;
 - (l) средства контроля на уровне группы – средства контроля за процессом подготовки финансовой отчетности группы, разработанные, внедренные и поддерживаемые в рабочем состоянии руководством группы;
 - (m) значительный компонент – компонент, определенный командой аудитора группы, который: (i) имеет индивидуальную финансовую значимость для группы или (ii) в силу своего особого характера или обстоятельств с большой вероятностью будет связан со значительными рисками существенного искажения финансовой отчетности группы (см. пункты А5–А6).
10. При ссылке на «применимую концепцию подготовки финансовой отчетности» имеется в виду концепция подготовки финансовой отчетности, которая применяется к финансовой отчетности группы. При ссылке на «процесс консолидации» имеется в виду следующее:
- (a) признание, оценка, представление и раскрытие финансовой информации компонентов в финансовой отчетности группы посредством консолидации, пропорциональной консолидации либо использования метода долевого участия или первоначальной стоимости;
 - (b) представление в комбинированной финансовой отчетности сводной финансовой информации компонентов, не имеющих материнской организации, но находящихся под общим контролем.

Требования

Ответственность

11. Руководитель аудита группы отвечает за общее управление, надзор и выполнение задания по аудиту группы в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законами и нормативными требованиями, а также за соответствие выпускаемого аудиторского заключения обстоятельствам³. Как следствие из сказанного выше, в аудиторском заключении о финансовой отчетности группы не должно быть ссылки на аудитора компонента, если только включение такой ссылки не предусмотрено законами или нормативными актами. Если включение такой ссылки регламентируется законом или нормативными актами, в аудиторском заключении следует указать, что данная ссылка не уменьшает ответственность руководителя аудита группы или аудиторской организации, в которой работает такой руководитель, за мнение, выраженное аудитором группы (см. пункты А8–А9).

Принятие и (или) продолжение отношений с клиентом

12. При применении МСА 220 руководитель аудита группы должен определить, существуют ли разумные основания для того, чтобы ожидать получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении процесса подготовки консолидированной финансовой отчетности и финансовой информации компонентов, которые послужат основой мнения аудитора группы. Для этой цели руководитель аудита группы должен получить понимание деятельности группы, ее компонентов и их окружения в объеме, достаточном для выявления компонентов, которые с большой вероятностью могут являться значительными. Если аудиторы компонентов выполняют работу в отношении финансовой информации таких компонентов, руководитель аудита группы оценивает, сможет ли команда аудитора группы принять участие в работе этих аудиторов компонентов в объеме, необходимом для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств (см. пункты А10–А12.).
13. Если руководитель аудита группы приходит к выводу, что:

³ МСА 220, пункт 15

- (a) команда аудитора группы не сможет получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства из-за ограничений, введенных руководством группы;
- (b) результатом указанной неспособности может стать отказ от выражения мнения в отношении финансовой отчетности группы⁴,

руководитель аудита группы должен:

- (a) в случае получения нового задания – отказаться от него, а в случае продолжения отношений с клиентом – прекратить работу по этому заданию, если такое прекращение возможно в соответствии с применимым законодательством или нормативными актами;
- (b) в тех случаях, когда законы или нормативные акты запрещают аудитору отказываться от задания или когда прекращение работ по заданию невозможно по иным причинам, после выполнения аудиторской аудита финансовой отчетности группы в максимально возможном объеме отказаться от выражения мнения в отношении финансовой отчетности группы (см. пункты A13–A19).

Условия выполнения задания

14. Руководитель аудита группы должен согласовать условия выполнения задания по аудиту группы в соответствии с МСА 210⁵ (см. пункты A20–A21).

Общая стратегия аудита и план аудита

15. Команда аудитора группы должна разработать общую стратегию аудита и план аудита в соответствии с МСА 300⁶.
16. Руководитель аудита группы должен проверить общую стратегию аудита группы и план аудита группы (см. пункт A22).

Понимание деятельности группы, ее компонентов и их окружения

17. Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения, получив понимание деятельности организации и ее окружения⁷. Команда аудитора группы должна:
 - (a) улучшить свое понимание деятельности группы, ее компонентов и их окружения, включая средства контроля на уровне группы, полученное на этапе принятия решения о начале или продолжении отношений с клиентом;
 - (b) получить понимание процесса консолидации, включая инструкции, предоставленные компонентам руководством группы (см. пункты A23–A29).
18. Команда аудитора группы должна получить достаточное понимание для того, чтобы:
 - (a) подтвердить или пересмотреть первоначальные результаты определения компонентов, которые с большой вероятностью являются значительными;
 - (b) оценить риски существенного искажения финансовой отчетности группы в силу недобросовестных действий или ошибок⁸ (см. пункты A30–A31).

Понимание деятельности аудитора компонента

19. Если команда аудитора группы планирует сделать запрос о выполнении работы в отношении финансовой информации компонента аудиторами компонента, команда аудитора группы должна получить понимание в отношении следующего (см. пункты A32–A35):
 - (a) насколько аудитор компонента понимает и будет выполнять этические требования, относящиеся к аудиту группы, в частности, является ли он независимым (см. пункт A37);
 - (b) какова профессиональная компетентность аудитора компонента (см. пункт A38);

⁴ МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»

⁵ МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий»

⁶ МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», пункты 7–12

⁷ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения путем изучения организации и ее окружения»

⁸ МСА 315 (пересмотренный)

- (с) сможет ли команда аудитора группы участвовать в работе аудитора компонента в той степени, в которой это необходимо для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств;
 - (d) осуществляет ли аудитор компонента свою деятельность в нормативно-правовой среде, которая предусматривает эффективный надзор за деятельностью аудиторов (см. пункт А36).
20. Если аудитор компонента не отвечает требованиям независимости, предъявляемым в рамках аудита группы, или у команды аудитора группы вызывают серьезную обеспокоенность другие вопросы, перечисленные в пунктах 19 (а) – (с), команде аудитора группы необходимо получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, касающиеся финансовой информации компонента, без привлечения аудитора компонента к выполнению работы в отношении финансовой информации данного компонента (см. пункты А39–А41).

Существенность

21. Команда аудитора группы должна определить следующее (см. пункт А42):
- (а) существенность для финансовой отчетности группы в целом при разработке общей стратегии аудита группы;
 - (b) наличие в финансовой отчетности группы при конкретных обстоятельствах определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, искажение которых на сумму ниже уровня существенности, установленного для финансовой отчетности группы в целом, может обоснованно рассматриваться как способное повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности группы, уровень или уровни существенности, которые будут применяться к указанным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации;
 - (с) уровень существенности компонента для тех компонентов, аудиторы которых будут проводить аудит или обзорную проверку в целях аудита группы. В целях снижения до достаточно низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и невыявленных искажений в финансовой отчетности группы превысит уровень существенности для финансовой отчетности группы в целом, уровень существенности для компонента должен быть ниже уровня существенности для финансовой отчетности группы в целом (см. пункты А43–А44);
 - (d) пороговое значение, выше которого искажения не могут расцениваться как явно несущественные для финансовой отчетности группы (см. пункт А45).
22. В тех случаях, когда аудиторы компонентов проводят аудит для целей аудита группы, команда аудитора группы должна оценить, определена ли надлежащим образом существенность для выполнения аудиторских процедур на уровне компонента (см. пункт А46).
23. Если компонент подлежит аудиту в соответствии с законодательством, нормативными актами или по другой причине, а команда аудитора группы принимает решение использовать результаты такого аудита, чтобы обеспечить наличие аудиторских доказательств для целей аудита группы, команда аудитора группы должна определить, соответствует ли:
- (а) уровень существенности для финансовой отчетности компонента в целом, а также
 - (b) уровень существенности для выполнения аудиторских процедур на уровне компонента требованиям настоящего стандарта.

Принятие мер в ответ на оцененные риски

24. Аудитор должен разработать и реализовать надлежащие меры в ответ на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности⁹. Команда аудитора группы должна определить вид работ, который должна выполнить команда аудитора группы или аудиторы компонентов по ее поручению в отношении финансовой информации компонентов (см. пункты 26–29). Команда аудитора группы также должна определить характер, сроки и объем своего участия в работе аудиторов компонентов (см. пункты 30–31).
25. Если характер, сроки и объем работ, которые планируется выполнить в отношении процесса подготовки консолидированной финансовой отчетности или финансовой информации компонентов, основаны на предположении о том, что средства контроля на уровне группы функционируют эффективно, или если процедуры проверки по существу, взятые отдельно, не могут обеспечить наличие достаточных

⁹ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»

надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности, команда аудитора группы должна протестировать или попросить аудитора компонента протестировать эффективность функционирования указанных средств контроля.

Определение вида работ, которые необходимо выполнить в отношении финансовой информации компонентов (см. пункт А47)

Значительные компоненты

26. В отношении компонента, который является значительным в силу своей индивидуальной финансовой значимости для группы, команда аудитора группы или действующий по ее поручению аудитор компонента должны поводить аудит финансовой информации, исходя из уровня существенности для такого компонента.
27. В отношении компонента, который является значительным в связи с высокой вероятностью возникновения значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы по причине его специфического характера или обстоятельств, команда аудитора группы или действующий по ее поручению аудитор компонента должны выполнить одно или несколько из перечисленных ниже действий:
 - (a) аудит финансовой информации компонента с использованием уровня существенности для этого компонента;
 - (b) аудит одного или нескольких остатков по счетам, видов операций или раскрытий информации, связанных с вероятными значительными рисками существенного искажения финансовой отчетности группы (см. пункт А48);
 - (c) заданные аудиторские процедуры в отношении значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы (см. пункт А49).

Компоненты, которые не являются значительными

28. В отношении компонентов, которые не являются значительными, команда аудитора группы должна выполнить аналитические процедуры на уровне группы (см. пункт А50).
29. Если команда аудитора группы не считает, что достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора группы будут получены в результате:
 - (a) работы, выполненной в отношении финансовой информации значительных компонентов;
 - (b) работы, выполненной в отношении средств контроля на уровне группы и процесса консолидации;
 - (c) аналитических процедур, выполняемых на уровне группы,

то команда аудитора группы должна выбрать компоненты, которые не являются значительными, и выполнить сама или запросить выполнение аудитором компонента одного или нескольких из следующих действий в отношении финансовой информации отдельных выбранных компонентов (см. пункты А51–А53):

- аудит финансовой информации компонента с использованием уровня существенности для компонента;
- аудит одного или нескольких остатков по счетам, видов операций или раскрытия информации;
- обзорная проверка финансовой информации компонента с использованием уровня существенности для компонента;
- заданные процедуры.

Команда аудитора группы должна менять выборку компонентов с течением времени.

Участие в работе, выполняемой аудиторами компонентов (см. пункты А54–А55)

Значительные компоненты: оценка рисков

30. Если аудитор компонента проводит аудит финансовой информации значительного компонента, команда аудитора группы должна принимать участие в оценке рисков, проводимой аудитором компонента, для выявления значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы. Характер, сроки и объем такого участия зависят от понимания командой аудитора группы деятельности аудитора компонента, получение которого как минимум включает следующее:

- (a) обсуждение с аудитором компонента или руководством компонента тех видов деятельности компонента, которые являются значительными для группы;
- (b) обсуждение с аудитором компонента подверженности компонента риску существенного искажения финансовой информации в результате недобросовестных действий или ошибки;
- (c) анализ документации аудитора компонента в отношении выявленных значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы. Такая документация может быть составлена в форме меморандума, содержащего вывод аудитора компонента в отношении выявленных значительных рисков.

Выявленные значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы: дальнейшие аудиторские процедуры

31. Если значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы выявляются в отношении компонента, по которому работа выполняется аудитором компонента, команда аудитора группы должна оценить целесообразность выполнения дальнейших аудиторских процедур в отношении выявленных значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы. На основании своего понимания деятельности аудитора компонента команда аудитора группы должна определить необходимость своего участия в выполнении дальнейших аудиторских процедур.

Процесс консолидации

32. В соответствии с пунктом 17 команда аудитора группы получает понимание в отношении средств контроля на уровне группы и процесса консолидации, включая инструкции, предоставленные руководством группы компонентам. В соответствии с пунктом 25 команда аудитора группы или аудитор компонента по поручению команды аудитора группы проводит тестирование операционной эффективности средств контроля на уровне группы, если характер, сроки выполнения и объем работы, которая будет выполняться в отношении процесса консолидации, основаны на предположении, что средства контроля на уровне группы функционируют эффективно, или если одни только процедуры проверки по существу не могут обеспечить наличие достаточных надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок.
33. Команда аудитора группы должна разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры в отношении процесса консолидации в ответ на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы, возникающие в результате процесса консолидации. Они должны включать оценку того, все ли компоненты включены в финансовую отчетность группы.
34. Команда аудитора группы должна оценить надлежащий характер, полноту и точность связанных с консолидацией корректировок и реклассификаций, а также наличие факторов риска недобросовестных действий или признаков возможной предвзятости руководства (см. пункт A56).
35. Если финансовая информация компонента не подготавливалась в соответствии с той же учетной политикой, которая применялась к финансовой отчетности группы, команда аудитора группы должна оценить, была ли финансовая информация этого компонента надлежащим образом скорректирована для целей подготовки и представления финансовой отчетности группы.
36. Команда аудитора группы должна определить, соответствует ли финансовая информация, указанная в сообщении от аудитора компонента (см. пункт 41(c)), той финансовой информации, которая была включена в финансовую отчетность группы.
37. Если финансовая отчетность группы включает финансовую отчетность компонента, отчетный период которого заканчивается на дату, отличную от даты конца отчетного периода группы, команда аудитора группы должна оценить, были ли внесены в такую финансовую отчетность надлежащие корректировки в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

События после отчетной даты

38. В случае аудита финансовой информации компонентов командой аудитора группы или аудиторами компонентов, команда аудитора группы или аудиторы компонентов должны выполнить процедуры, предназначенные для выявления событий, которые произошли в этих компонентах в период между датой финансовой информации компонентов и датой аудиторского заключения о финансовой отчетности группы и которые могут потребовать внесения корректировки или раскрытия информации в финансовой отчетности группы.

39. В тех случаях, когда аудиторы компонентов выполняют работу, отличную от аудита финансовой информации компонентов, команда аудитора группы должна попросить аудиторов компонентов проинформировать ее о событиях после отчетной даты, которые могут потребовать корректировки или раскрытия в финансовой отчетности группы, если им станет о них известно.

Информационное взаимодействие с аудитором компонента

40. Команда аудитора группы должна своевременно информировать аудитора компонента о своих требованиях. Такая информация должна содержать описание выполняемых работ, информацию об использовании выполненных работ, форме и содержании сообщения, направляемого аудитором компонента команде аудитора группы. Она также должна включать следующее (см. пункты А57, А58, А60):
- (a) требование о том, чтобы аудитор компонента, который знает, в каком контексте команда аудитора группы будет использовать результаты его работы, подтвердил, что будет сотрудничать с командой аудитора группы (см. пункт А59);
 - (b) этические требования, касающиеся аудита группы, в частности требования в отношении независимости;
 - (c) в случае аудита или обзорной проверки финансовой информации компонента уровень существенности для компонента (если применимо, уровень или уровни существенности в отношении видов операций, остатков по счетам бухгалтерского учета или раскрытия информации) и пороговое значение, выше которого искажения не могут рассматриваться как явно несущественные для финансовой отчетности группы;
 - (d) выявленные значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы в результате недобросовестных действий или ошибки, которые имеют отношение к работе аудитора компонента. Команда аудитора группы должна потребовать, чтобы аудитор компонента своевременно предоставлял информацию о любых других значительных выявленных рисках существенного искажения финансовой отчетности группы в результате недобросовестных действий или ошибки у компонента и о мерах, принятых аудитором компонента в ответ на такие риски;
 - (e) перечень связанных сторон, подготовленный руководством группы, и информацию о других связанных сторонах, о которых известно команде аудитора группы. Команда аудитора группы должна потребовать, чтобы аудитор компонента своевременно предоставлял ей информацию о связанных сторонах, которые ранее не были выявлены руководством группы или командой аудитора группы. Команда аудитора группы должна принять решение о том, сообщать ли о таких дополнительных связанных сторонах аудиторам других компонентов.
41. Команда аудитора группы должна запросить у аудитора компонента информацию по вопросам, которые имеют значение для выводов команды аудитора группы по итогам аудита группы. Такая информация должна включать следующее (см. пункт А60):
- (a) информацию о том, соблюдал ли аудитор компонента все этические требования, применимые к аудиту группы, включая требования к независимости и профессиональной компетентности;
 - (b) информацию о том, выполнял ли аудитор компонента требования команды аудитора группы;
 - (c) описание финансовой информации компонента, по которой аудитор компонента представляет свой отчет;
 - (d) сведения о случаях несоблюдения законов или нормативных актов, которые могли бы привести к существенному искажению финансовой отчетности группы;
 - (e) перечень неисправленных искажений финансовой информации компонента (перечень не должен включать искажений, не превышающих порогового значения для очевидно несущественных искажений, о которых была получена информация от команды аудитора группы (см. пункт 40(c)));
 - (f) информацию о признаках возможной предвзятости руководства;
 - (g) описание всех выявленных значительных недостатков системы внутреннего контроля на уровне компонента;
 - (h) иные значительные вопросы, о которых аудитор компонента уже информировал или собирается проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, компонента, включая совершенные или подозреваемые недобросовестные действия с участием руководства компонента, сотрудников,

выполняющих важные функции в системе внутреннего контроля на уровне компонента, или других лиц, когда такие недобросовестные действия привели к существенному искажению финансовой информации компонента;

- (i) все другие вопросы, которые могут иметь значение для аудита группы или к которым аудитор компонента захочет привлечь внимание команды аудитора группы, в том числе расхождения, отмеченные в письменном заявлении, которое аудитор компонента запросил у руководства компонента;
- (j) общие результаты работ, выводы или мнение аудитора компонента.

Оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств

Оценка информации, полученной от аудитора компонента, и достаточности выполненных им работ

- 42. Команда аудитора группы должна оценить информацию, полученную от аудитора компонента (см. пункт 41). Команда аудитора группы должна:
 - (a) обсудить в установленном порядке значительные вопросы, возникшие в связи с оценкой, с аудитором компонента, руководством компонента или руководством группы;
 - (b) определить необходимость проверки других соответствующих частей аудиторской документации аудитора компонента (см. пункт А61).
- 43. Если команда аудитора группы приходит к выводу, что работа, выполненная аудитором компонента, является недостаточной, она должна определить, какие дальнейшие процедуры необходимо выполнить и кто их будет выполнять: аудитор компонента или команда аудитора группы.

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств

- 44. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, чтобы аудитор имел возможность сделать обоснованные выводы, на основании которых будет выражено мнение аудитора.¹⁰ Команда аудитора группы должна оценить, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства в результате аудиторских процедур, выполненных в отношении процесса консолидации, и работы, выполненной командой аудитора группы и аудиторами компонентов в отношении финансовой информации компонентов, на основании которых будет выражено мнение аудитора группы (см. пункт А62).
- 45. Руководитель аудита группы должен оценить влияние неисправленных искажений (которые были выявлены командой аудитора группы или информация о которых была предоставлена аудиторами компонента), а также влияние случаев невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств на мнение аудитора группы (см. пункт А63).

Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, группы

Информационное взаимодействие с руководством группы

- 46. Команда аудитора группы должна принять решение, о каких недостатках системы внутреннего контроля информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководство группы в соответствии с МСА 265.¹¹ При принятии решения команда аудитора группы должна рассмотреть:
 - (a) недостатки системы внутреннего контроля на уровне группы, выявленные командой аудитора группы;
 - (b) недостатки системы внутреннего контроля, выявленные командой аудитора группы в процедурах внутреннего контроля компонентов;
 - (c) недостатки системы внутреннего контроля, которые были доведены до сведения команды аудитора группы аудиторами компонента.
- 47. Если недобросовестные действия были выявлены командой аудитора группы или доведены до сведения аудитором компонента (см. пункт 41(h)) или если имеется информация, указывающая на

¹⁰ МСА 200, пункт 17

¹¹ МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля»

возможность недобросовестных действий, команда аудитора группы должна своевременно сообщить об этом руководству группы соответствующего уровня, чтобы проинформировать лиц, непосредственно ответственных за предотвращение и выявление недобросовестных действий в рамках своих обязанностей (см. пункт А64).

48. Аудитор компонента может быть обязан в соответствии с законодательством, нормативными актами или в силу других причин выразить мнение аудитора в отношении финансовой отчетности компонента. В этом случае команда аудитора группы должна попросить руководство группы информировать руководство компонента о любом вопросе, о котором стало известно команде аудитора группы и который может иметь значение для финансовой отчетности компонента, но о котором руководству компонента может быть неизвестно. Если руководство группы отказывается информировать руководство компонента о данном вопросе, команда аудитора группы должна обсудить его с лицами, отвечающими за корпоративное управление, группы. Если вопрос остается нерешенным, команда аудитора группы с учетом всех правовых соображений и профессиональных вопросов конфиденциальности должна рассмотреть вопрос о том, не следует ли рекомендовать аудитору компонента не предоставлять аудиторское заключение о финансовой отчетности компонента до тех пор, пока вопрос не будет решен (см. пункт А65).

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

49. Команда аудитора группы должна информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о следующих вопросах в дополнение к тем, которые регулируются МСА 260¹² и другими МСА (см. пункт А66):
- (a) обзор видов работ, которые необходимо будет выполнить в отношении финансовой информации компонентов;
 - (b) обзор характера запланированного участия команды аудитора группы в работе, которая должна выполняться аудиторами компонентов в отношении финансовой информации значительных компонентов;
 - (c) случаи, когда оценка работы аудитора компонента, выполненная командой аудитора группы, вызвала обеспокоенность качеством работы данного аудитора;
 - (d) любые ограничения, связанные с проведением аудита группы, например, в тех случаях, когда доступ команды по аудиту группы к информации может быть ограничен;
 - (e) недобросовестные действия или подозреваемые недобросовестные действия с участием руководства группы, руководства компонента, сотрудников, выполняющих важные функции в отношении средств контроля на уровне группы, или прочих лиц в тех случаях, когда эти недобросовестные действия привели к существенному искажению финансовой отчетности группы.

Документация

50. Команда аудитора группы должна отражать в аудиторской документации следующие вопросы¹³:
- (a) анализ компонентов с указанием тех компонентов, которые являются значительными, и вид работ, выполненных в отношении финансовой информации компонентов;
 - (b) характер, сроки и объем участия команды аудитора группы в работе, выполняемой аудиторами компонентов в отношении значительных компонентов, включая, если возможно, анализ командой аудитора группы соответствующих разделов аудиторской документации аудиторов компонентов и сделанных ими выводов;
 - (c) обмен информацией в письменной форме между командой аудитора группы и аудиторами компонентов в отношении требований команды аудитора группы.

¹² МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»

¹³ МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Компоненты, подлежащие аудиту в соответствии с законодательством, нормативными актами или в силу других причин (см. пункт 3)

- A1. Следующие факторы могут повлиять на решение команды аудитора группы о том, использовать ли результаты аудита, проводимого в соответствии с законодательством, нормативными актами или в силу других причин, в качестве аудиторских доказательств для целей аудита группы:
- различия в концепциях подготовки финансовой отчетности, применяемых при подготовке финансовой отчетности компонента и финансовой отчетности группы;
 - различия в аудиторских и иных стандартах, применяемых аудитором компонента и в ходе аудита финансовой отчетности группы;
 - своевременность завершения аудита финансовой отчетности компонента в соответствии с графиком подготовки отчетности группы.

Определения

Компонент (см. пункт 9(а))

- A2. Структура группы влияет на способ определения ее компонентов. Например, система финансовой отчетности группы может основываться на организационной структуре, которая предусматривает подготовку финансовой информации материнской организацией и одной или несколькими дочерними организациями, совместными предприятиями или объектами инвестиций, учитываемыми методами долевого участия или первоначальной стоимости; головным офисом и одним или несколькими подразделениями или филиалами; комбинацией тех и других. Некоторые группы, однако, могут организовать свою систему финансовой отчетности по функциям, процессам, продуктам или услугам (группам продуктов или услуг) либо по территориальным подразделениям. В этих случаях организация или вид хозяйственной деятельности, для которых руководство группы или компонента подготавливает финансовую информацию, которая включается в финансовую отчетность группы, могут представлять собой функцию, процесс, продукт или услугу (группу продуктов или услуг) либо территориальное подразделение.
- A3. В системе финансовой отчетности группы могут существовать разные уровни компонентов, и в этом случае более целесообразным может быть выделение компонентов на определенном уровне агрегирования, а не на индивидуальном уровне.
- A4. Компоненты, агрегированные на определенном уровне, могут рассматриваться как один компонент для целей аудита группы, однако такой компонент может также подготавливать финансовую отчетность группы, в которую будет входить финансовая информация компонентов, из которых он состоит (то есть подгруппы). Следовательно, настоящий стандарт может применяться различными руководителями аудита группы и аудиторскими группами различных подгрупп внутри более крупной группы.

Значительный компонент (см. пункт 9(м))

- A5. По мере повышения индивидуальной финансовой значимости компонента обычно возрастают и риски существенного искажения финансовой отчетности группы. Для облегчения идентификации компонентов, которые имеют индивидуальную финансовую значимость, команда аудитора группы может использовать процент от выбранного контрольного показателя. Установление контрольного показателя и определение процента, который будет к нему применяться, предполагает использование профессионального суждения. В зависимости от характера и обстоятельств группы в число соответствующих контрольных показателей могут входить активы, обязательства, потоки денежных средств, прибыль или оборот группы. Например, команда аудитора группы может рассматривать компоненты, превышающие установленный контрольный показатель на 15%, как значительные. Однако в зависимости от обстоятельств надлежащим может считаться более высокий или низкий процент.
- A6. Команда аудитора группы также может идентифицировать компонент как, по всей вероятности, связанный со значительными рисками существенного искажения финансовой отчетности группы в силу своей специфики или обстоятельств (то есть с рисками, требующими специального рассмотрения аудитором¹⁴).

¹⁴ МСА 315 (пересмотренный), пункты 27–29

Например, компонент может отвечать за торговлю иностранной валютой и тем самым подвергать группу значительному риску существенного искажения, несмотря на то что во всех иных отношениях он не имеет индивидуальной финансовой значительности для группы.

Аудитор компонента (см. пункт 9(b))

- A7. Член команды аудитора группы может выполнять работу в отношении финансовой информации компонента для целей аудита группы по поручению команды аудитора группы. В данной ситуации такой член аудиторской группы также является аудитором компонента.

Ответственность (см. пункт 11)

- A8. Хотя аудиторы компонентов могут выполнять работу в отношении финансовой информации компонентов для целей аудита группы и отвечают в этом случае за свои итоговые результаты, выводы или мнения, руководитель аудита группы или его аудиторская организация несут ответственность за мнение аудитора группы.
- A9. Если аудитор группы выражает модифицированное мнение, потому что команда аудитора группы не смогла получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении финансовой информации одного или более компонентов, пункт «Основание для выражения модифицированного мнения» в аудиторском заключении о финансовой отчетности группы должен содержать описание причин этого без ссылки на аудитора компонента, если такая ссылка не является необходимой для надлежащего объяснения обстоятельств¹⁵.

Принятие и (или) продолжение отношений с клиентом

Получение понимания на этапе принятия и (или) продолжения отношений с клиентом (см. пункт 12)

- A10. В случае нового задания понимание командой аудитора группы деятельности группы, ее компонентов и их окружения может быть получено:
- из информации, предоставленной руководством группы;
 - в результате информационного взаимодействия с руководством группы;
 - если возможно, в результате информационного взаимодействия с предыдущей командой аудитора группы, руководством компонентов или аудиторами компонентов.
- A11. Понимание команды аудитора группы может охватывать следующее:
- структура группы, включая юридическую и организационную структуру (то, как организована система финансовой отчетности группы);
 - виды хозяйственной деятельности компонентов, которые являются значительными для группы, включая отраслевые, нормативно-правовые, экономические и политические условия осуществления такой деятельности;
 - использование обслуживающих организаций, включая общие центры обслуживания;
 - описание средств контроля на уровне группы;
 - сложность процесса подготовки консолидированной финансовой отчетности (информации);
 - то, будут ли выполнять работу в отношении финансовой информации какого-либо компонента аудиторы, не относящиеся к аудиторской организации или сети руководителя аудита группы, и причины назначения руководством группы более чем одного аудитора;
 - ответ на вопрос, будет ли команда аудитора группы:
 - иметь возможность непосредственного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством группы, и лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством компонентов, аудиторами компонентов, а также доступ к информации компонентов (включая соответствующую аудиторскую документацию, необходимую команде аудитора группы);
 - иметь возможность выполнить необходимую работу в отношении финансовой информации компонентов.

¹⁵ МСА 705, пункт 20

A12. Значительные изменения могут повлиять на возможность команды аудитора группы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в случае продолжения отношений с клиентом, например:

- изменения в структуре группы (например, приобретения, выбытия, реорганизация или изменения в организации системы финансовой отчетности группы);
- изменение видов хозяйственной деятельности компонентов, которые являются значительными для группы;
- изменения в составе лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства группы или ключевого управленческого персонала значительных компонентов;
- опасения команды аудитора группы, связанные с честностью и компетентностью руководства группы или компонентов;
- изменения в средствах контроля на уровне группы;
- изменения в применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Ожидания, связанные с получением достаточных надлежащих аудиторских доказательств (см. пункт 13)

A13. Возможен случай, когда группа состоит только из компонентов, которые не рассматриваются как значительные. В этих обстоятельствах руководитель аудита группы может обоснованно ожидать получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования мнения аудитора группы, если команда аудитора группы сможет:

- (a) выполнить работу в отношении финансовой информации некоторых из этих компонентов;
- (b) участвовать в работе, выполняемой аудиторами компонентов в отношении финансовой информации других компонентов, в том объеме, в котором это необходимо для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Доступ к информации (см. пункт 13)

A14. Доступ команды аудитора группы к информации может быть ограничен обстоятельствами, которые не могут быть преодолены руководством группы, например, законодательством о конфиденциальности и защите персональных данных, или отказом аудитора компонента предоставить доступ к соответствующей аудиторской документации, необходимой команде аудитора группы. Он также может быть ограничен руководством группы.

A15. Если доступ к информации ограничен обстоятельствами, команда аудитора группы все-таки может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, однако вероятность этого уменьшается по мере повышения значительности компонента. Например, команда аудитора группы может не иметь возможности непосредственного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством или аудитором компонента, который учитывается методом долевого участия, и доступа к соответствующей аудиторской документации, необходимой команде аудитора группы. Если компонент не является значительным и команда аудитора группы имеет полный комплект финансовой отчетности компонента, включая аудиторское заключение о данной отчетности, а также доступ к информации, имеющейся у руководства группы в отношении данного компонента, команда аудитора группы может сделать вывод о том, что данная информация приравнивается к достаточным надлежащим аудиторским доказательствам в отношении этого компонента. Однако, если компонент является значительным, команда аудитора группы не сможет выполнить требования настоящего стандарта, применимые к обстоятельствам аудита группы. Например, команда аудитора группы не сможет выполнить требование, содержащееся в пунктах 30–31, в отношении участия в работе аудитора компонента. Следовательно, команда аудитора группы не сможет получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении такого компонента. Последствия невозможности получения командой аудитора группы достаточных надлежащих аудиторских доказательств рассматриваются в МСА 705.

A16. Команда аудитора группы не сможет получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, если руководство группы ограничит доступ команды аудитора группы или аудитора компонента к информации значительного компонента.

A17. Хотя команда аудитора группы может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, если такое ограничение относится к компоненту, который не считается значительным, причина ограничения может повлиять на мнение аудитора группы. Например, она может повлиять на надежность

ответов руководства на запросы команды аудитора группы, а также на надежность заявлений и разъяснений руководства группы, предоставленных команде аудитора группы.

- A18. Закон или нормативный акт могут запрещать руководителю аудита группы отказываться от задания или прекращать выполнение своих обязанностей. Например, в некоторых юрисдикциях аудитор назначается на определенный период и не может отказаться от выполнения своих обязанностей до окончания этого периода. Кроме того, в государственном секторе аудитор может не иметь возможности отказаться от задания или прекратить выполнение своих обязанностей в силу характера его обязанностей или соображений общественной значимости. В таких обстоятельствах настоящий стандарт тем не менее применяется к аудиту группы, и влияние такого фактора, как невозможность получения командой аудитора группы достаточных надлежащих аудиторских доказательств, рассматривается в МСА 705.
- A19. Приложение 1 содержит пример аудиторского заключения, в котором выражается мнение с оговоркой по причине невозможности получения командой аудитора группы достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении значительного компонента, учитываемого по методу долевого участия, когда, по мнению команды аудитора группы, последствия имеют существенный, но не всеобъемлющий характер.

Условия выполнения задания (см. пункт 14)

A20. В условиях выполнения задания указывается применимая концепция подготовки финансовой отчетности¹⁶. В условия выполнения задания по аудиту группы могут быть включены следующие дополнительные требования:

- на информационное взаимодействие между командой аудитора группы и аудиторами компонентов не должны налагаться ограничения в той степени, в какой это возможно в соответствии с законодательством или нормативными актами;
- команда аудитора группы должна быть также осведомлена об обмене важной информацией между аудиторами компонентов, лицами, отвечающими за корпоративное управление, компонентов и руководством компонентов, включая сообщения о значительных недостатках системы внутреннего контроля;
- команда аудитора группы должна быть осведомлена об обмене важной информацией между регулирующими органами и компонентами по вопросам финансовой отчетности;
- в том объеме, в каком команда аудитора группы сочтет это необходимым, ей должно быть разрешено следующее:
 - иметь доступ к информации компонентов, а также возможность непосредственного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, компонентов, руководством компонентов и аудиторами компонентов (включая возможность доступа к соответствующей аудиторской документации, необходимой команде аудитора группы);
 - выполнять работу или поручать выполнение работы аудитору компонента в отношении финансовой информации компонентов.

A21. Ограничения, налагаемые:

- на доступ команды аудитора группы к информации компонентов, а также на возможность непосредственного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, компонентов, руководством компонентов или аудиторами компонентов (включая возможность доступа к соответствующей аудиторской документации, необходимой команде аудитора группы);
- на работу, которую необходимо выполнить в отношении финансовой информации компонентов,

после принятия решения руководителем аудита группы о начале работы над заданием по аудиту группы, создают условия, при которых невозможно получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, которые могут повлиять на мнение аудитора группы. В исключительных обстоятельствах это может привести даже к отказу от задания, если такой отказ возможен в соответствии с применимым законодательством и нормативными актами.

¹⁶ МСА 210, пункт 8

Общая стратегия аудита и план аудита (см. пункт 16)

A22. Анализ общей стратегии аудита и плана аудита группы руководителем аудита группы является важной частью обязанностей руководителя аудита группы по управлению выполнением задания по аудиту группы.

Понимание деятельности группы, ее компонентов и их окружения

Вопросы, в отношении которых команда аудитора группы получает понимание (см. пункт 17)

A23. МСА 315 (пересмотренный) содержит указания по вопросам, которые аудитор может рассматривать в рамках получения понимания в отношении отраслевых, нормативных и других внешних факторов, влияющих на организацию, включая применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, характер деятельности организации, задачи и стратегии и соответствующие бизнес-риски, а также оценку и анализ финансовых результатов организации¹⁷. В Приложении 2 к настоящему стандарту содержатся указания по конкретным вопросам, имеющим непосредственное отношение к группе, включая процесс консолидации.

Инструкции, предоставляемые руководством группы компонентам (см. пункт 17)

A24. Для обеспечения единообразия и сопоставимости финансовой информации руководство группы обычно предоставляет компонентам инструкции. В таких инструкциях содержатся требования к финансовой информации компонентов, которая подлежит включению в финансовую отчетность группы, а также часто содержится руководство по подготовке финансовой отчетности и пакет отчетности. Пакет отчетности, как правило, состоит из стандартных форм предоставления финансовой информации для включения в финансовую отчетность группы. Однако пакеты отчетности обычно не представляют собой полного комплекта финансовой отчетности, подготовленного и представленного в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

A25. В инструкции обычно включаются:

- учетная политика, которая должна применяться;
- законодательные и другие требования к раскрытию информации, применимые к финансовой отчетности группы, в том числе:
 - определение сегментов и подготовка отчетности по сегментам;
 - отношения и операции со связанными сторонами;
 - внутригрупповые операции и нереализованная прибыль;
 - внутригрупповые остатки по счетам бухгалтерского учета;
- сроки представления отчетности.

A26. Для понимания инструкций командой аудитора группы важно:

- каковы четкость и полезность инструкций для составления документации по отчетности;
- могут ли инструкции:
 - надлежащим образом описывать характеристики применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
 - способствовать раскрытию информации, достаточной для выполнения требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, например, раскрытию отношений и операций со связанными сторонами и информации по сегментам;
 - способствовать определению корректировок, связанных с консолидацией, например, по внутригрупповым операциям и нереализованной прибыли и внутригрупповым остаткам по счетам;
 - способствовать утверждению финансовой информации руководством компонента.

¹⁷ МСА 315 (пересмотренный), пункты A24–A48

Недобросовестные действия (см. пункт 17)

A27. Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий и разработать и принять надлежащие меры в ответ на оцененные риски¹⁸. Информация, использованная для выявления рисков существенного искажения финансовой отчетности группы в результате недобросовестных действий, может включать следующее:

- оценку руководством группы рисков существенного искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий;
- процесс, используемый руководством группы для выявления рисков недобросовестных действий и принятия мер в ответ на эти риски в рамках группы, включая любые специфические риски недобросовестных действий, выявленные руководством группы, или остатки по счетам, виды операций или раскрытия информации, для которых существует высокая вероятность риска недобросовестных действий (A27);
- указание конкретных компонентов, для которых существует высокая вероятность риска недобросовестных действий;
- объяснение того, как лица, отвечающие за корпоративное управление, группы осуществляют мониторинг процессов, используемых руководством группы для выявления рисков недобросовестных действий в рамках группы и принятия мер в ответ на эти риски, и описание средств контроля, применяемых руководством группы для снижения этих рисков;
- ответы лиц, отвечающих за корпоративное управление, группы, руководства группы, лиц, выполняющих соответствующие функции в службе внутреннего аудита и, если это целесообразно, руководства компонента, аудиторов компонента и других лиц на вопросы команды аудитора группы о том, известно ли им о фактических, подозреваемых или предполагаемых недобросовестных действиях, затрагивающих компонент или группу.

Обсуждение членами команды аудитора группы и аудиторами компонентов рисков существенного искажения финансовой отчетности, включая риски недобросовестных действий (см. пункт 17)

A28. Ключевые члены аудиторской группы должны обсудить подверженность организации риску существенного искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий или ошибок, уделяя особое внимание рискам, связанным с недобросовестными действиями. При проведении аудита группы к таким обсуждениям также могут привлекаться аудиторы компонентов¹⁹. Решение, принимаемое руководителем аудита группы о том, кого привлекать к обсуждениям, как и когда их проводить и в каком объеме, определяется таким фактором, как предыдущий опыт работы с группой.

A29. Обсуждения предоставляют возможность:

- обмена знаниями в отношении компонентов и их окружения, включая средства контроля на уровне группы;
- обмена информацией о бизнес-рисках компонентов или группы;
- обмена мнениями о том, в чем именно и в какой части финансовая отчетность группы может быть подвержена существенным искажениям в результате недобросовестных действий или ошибок, каким образом руководство группы и руководство компонента может осуществлять и скрывать недобросовестные действия при подготовке финансовой отчетности и как может осуществляться хищение активов компонентов;
- выявления методов работы руководства группы или компонентов, которые могут быть следствием предвзятости или могут быть направлены на манипулирование показателями прибыли, что может привести к недобросовестной подготовке финансовой отчетности, например, методов признания выручки, которые не соответствуют применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- рассмотрения определенных внешних и внутренних факторов, оказывающих влияние на группу, которые могут мотивировать или принуждать руководство группы, руководство компонентов или других лиц к совершению недобросовестных действий, создавать возможности для совершения недобросовестных действий или указывать на наличие культуры или условий, которые позволяют

¹⁸ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»

¹⁹ МСА 240, пункт 15, МСА 315 (пересмотренный), пункт 10

руководству группы, руководству компонентов и другим лицам логически обосновывать совершение недобросовестных действий;

- рассмотрения риска того, что руководство группы или компонента может действовать в обход существующей системы контроля;
- рассмотрения того, используется ли при подготовке финансовой информации компонентов для финансовой отчетности группы единая учетная политика и, если такой не имеется, того, как выявляются и корректируются различия в учетной политике (в случаях, когда это требуется применимой концепцией подготовки финансовой отчетности);
- обсуждения недобросовестных действий, которые были выявлены в рамках компонентов, или информации, которая свидетельствует о совершении недобросовестных действий в рамках компонентов;
- обмена информацией, которая может свидетельствовать о несоблюдении национального законодательства или нормативных актов, например, о даче взяток и ненадлежащей практике трансфертного ценообразования.

Факторы риска (см. пункт 18)

A30. В Приложении 3 содержатся примеры условий или событий, которые в отдельности или в совокупности могут свидетельствовать о наличии рисков существенного искажения финансовой отчетности группы, включая риски, связанные с недобросовестными действиями.

Оценка рисков (см. пункт 18)

A31. Оценка командой аудитора группы рисков существенного искажения финансовой отчетности группы на уровне группы основывается на следующих данных:

- информация, полученная в результате понимания деятельности группы, ее компонентов и их окружения, и процесс подготовки консолидированной финансовой отчетности, включая аудиторские доказательства, полученные при проведении оценки организации и применении средств контроля на уровне группы и средств контроля над консолидацией;
- информация, полученная от аудиторов компонентов.

Понимание деятельности аудитора компонента (см. пункт 19)

A32. Команда аудитора группы должна получить понимание деятельности аудитора компонента только в том случае, если она планирует поручить аудитору компонента выполнение работы в отношении финансовой информации компонента для целей аудита группы. Например, нет необходимости получать понимание деятельности аудиторов тех компонентов, в отношении которых команда аудитора группы планирует провести аналитические процедуры только на уровне группы.

Процедуры команды аудитора группы по получению понимания деятельности аудитора компонента и источников аудиторских доказательств (см. пункт 19)

A33. Характер, сроки и объем процедур, проводимых командой аудитора группы для того, чтобы получить понимание деятельности аудитора компонента, определяются такими факторами, как предыдущий опыт или знание специфики аудитора компонента, а также тем, в какой степени команда аудитора группы и аудитор компонента подпадают под действие общей политики и процедур, например:

- распространяется ли на команду аудитора группы и аудитора компонента:
 - общая политика и процедуры выполнения работы (например, общие методологии аудита);
 - общая политика и процедуры в области контроля качества;
 - общая политика и процедуры в области мониторинга;
- имеется ли непротиворечивость и (или) сходство:
 - законов и нормативных актов или правовой системы;
 - профессионального надзора, установленной практики и внешнего контроля качества;
 - систем образования и обучения;

- контроля со стороны профессиональных организаций; непротиворечивых и сходных стандартов;
 - языка и культуры.
- A34. Эти факторы взаимосвязаны и не являются взаимоисключающими. Например, объем выполняемых командой аудитора группы процедур, направленных на то, чтобы получить понимание деятельности аудитора компонента А, который последовательно применяет общую политику и процедуры контроля качества и мониторинга, а также общую методологию аудита или осуществляет деятельность в той же юрисдикции, что и руководитель аудита группы, может быть меньше, чем объем процедур, которые должна выполнить команда аудитора группы, чтобы получить понимание деятельности аудитора компонента В, который не применяет последовательно общую политику и процедуры контроля качества и мониторинга, а также общую методологию аудита или осуществляет деятельность в иностранной юрисдикции. Характер процедур, выполняемых в отношении аудиторов компонентов А и В, также может различаться.
- A35. Команда аудитора группы может получить понимание деятельности аудитора компонента разными способами. В течение первого года привлечения аудитора компонента команда аудитора группы может, например:
- оценить результаты системы мониторинга контроля качества, если команда аудитора группы и аудитор компонента входят в аудиторскую организацию или сеть, которая осуществляет деятельность в соответствии с общей политикой и процедурами мониторинга²⁰;
 - посетить аудитора компонента, чтобы обсудить вопросы, указанные в пунктах 19 (а) – (с);
 - запросить у аудитора компонента в письменной форме подтверждение вопросов, указанных в пунктах 19 (а) – (с). В Приложении 4 содержится пример письменных подтверждений со стороны аудитора компонента;
 - потребовать, чтобы аудитор компонента заполнил анкеты по вопросам, указанным в пунктах 19 (а) – (с);
 - обсудить деятельность аудитора компонента с коллегами из аудиторской организации руководителя аудита группы или с авторитетной третьей стороной, которая знакома со спецификой деятельности аудитора компонента;
 - получить подтверждения от профессиональной организации или организаций, членом которых является аудитор компонента, от органов, которые выдали лицензию аудитору компонента, или иных третьих сторон.

В последующие годы понимание деятельности аудитора компонента может основываться на предыдущем опыте взаимодействия команды аудитора группы с аудитором компонента. Команда аудитора группы может запросить у аудитора компонента подтверждение того, что с прошлого года не произошло никаких изменений в отношении вопросов, перечисленных в пунктах 19, (а) – (с).

- A36. В случае учреждения независимых надзорных органов для осуществления контроля над деятельностью аудиторов и мониторинга качества аудита, понимание требований нормативно-правового регулирования может помочь команде аудитора группы оценить независимость и компетентность аудитора компонента. Информация о нормативно-правовом регулировании может быть получена от аудитора компонента или от независимых надзорных органов.

Этические требования, применимые к аудиту группы (см. пункт 19(а))

- A37. При выполнении работы в отношении финансовой информации компонента для целей аудита группы на аудитора компонента распространяются этические требования, применимые к аудиту группы. Такие требования могут отличаться от тех, которые применяются к аудитору компонента при проведении аудита в соответствии с требованиями законодательства в юрисдикции аудитора компонента, или дополнять их. Следовательно, команда аудитора группы получает понимание того, знает ли аудитор компонента и будет ли он выполнять этические требования, применимые к аудиту группы, в объеме, достаточном для исполнения обязанностей аудитора компонента в рамках аудита группы.

²⁰ В соответствии с требованиями пункта 54 МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» или национальными требованиями, которые являются не менее строгими

Профессиональная компетентность аудитора компонента (см. пункт 19(b))

A38. Понимание командой аудитора группы уровня профессиональной компетентности аудитора компонента может включать осведомленность о следующем:

- знаком ли аудитор компонента со стандартами аудиторской деятельности и другими стандартами, применимыми к аудиту группы в объеме, достаточном для выполнения аудитором компонента обязанностей в рамках аудита группы;
- обладает ли он специальными знаниями и навыками (например, пониманием специфики отрасли), необходимыми для выполнения работы в отношении финансовой информации конкретного компонента;
- понимает ли он в соответствующих случаях применимую концепцию подготовки финансовой отчетности в объеме, достаточном для выполнения обязанностей аудитора компонента в рамках аудита группы (инструкции, предоставляемые руководством группы компонентам, часто содержат описание характеристик применимой концепции подготовки финансовой отчетности).

Использование понимания командой по аудиту группы деятельности аудитора компонента (см. пункт 20)

A39. Команда аудитора группы не может преодолеть то обстоятельство, что аудитор компонента не является независимым, путем участия в работе аудитора компонента или выполнения дополнительной оценки рисков или расширенных аудиторских процедур в отношении финансовой информации компонента.

A40. Однако команда аудитора группы может преодолеть менее серьезную обеспокоенность в отношении профессиональной компетентности аудитора компонента (например, отсутствия у него отраслевых знаний) или того, что аудитор компонента осуществляет деятельность в условиях отсутствия эффективного надзора за аудиторами, путем участия в работе аудитора компонента или выполнения дополнительной оценки рисков или расширенных аудиторских процедур в отношении финансовой информации компонента.

A41. Если законами или нормативными актами запрещается доступ к соответствующим разделам аудиторской документации аудитора компонента, команда аудитора группы может потребовать, чтобы аудитор компонента выполнил свои обязательства, подготовив меморандум, в котором будет содержаться соответствующая информация.

Существенность (см. пункты 21–23)

A42. Аудитор должен²¹:

- (a) при разработке общей стратегии аудита определить:
 - (i) каков уровень существенности для финансовой отчетности в целом;
 - (ii) существуют ли в конкретных обстоятельствах организации определенные виды операций, остатки по счетам или раскрытие информации, искажение которых на сумму ниже уровня существенности, установленного для финансовой отчетности в целом, может достаточно обоснованно повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности, уровень или уровни существенности, которые будут применяться к указанным определенным видам операций, остаткам по счетам или раскрытиям информации;
- (b) определить существенность для аудиторских процедур.

В контексте аудита группы уровень существенности устанавливается для финансовой отчетности группы в целом и для финансовой информации компонентов. Уровень существенности для финансовой отчетности группы в целом используется при разработке общей стратегии аудита группы.

A43. В целях снижения до достаточно низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и невыявленных искажений в финансовой отчетности группы превысит уровень существенности для финансовой отчетности группы в целом, уровень существенности для компонента устанавливается ниже уровня существенности для финансовой отчетности группы в целом. Для разных компонентов могут быть установлены разные уровни существенности. Уровень существенности для компонентов не должен арифметически рассчитываться как часть уровня существенности для финансовой отчетности группы в целом, следовательно, совокупный уровень существенности для разных компонентов может превышать уровень

²¹ MCA 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», пункты 10–11

существенности для финансовой отчетности группы в целом. Существенность для компонента используется при разработке общей стратегии аудита компонента.

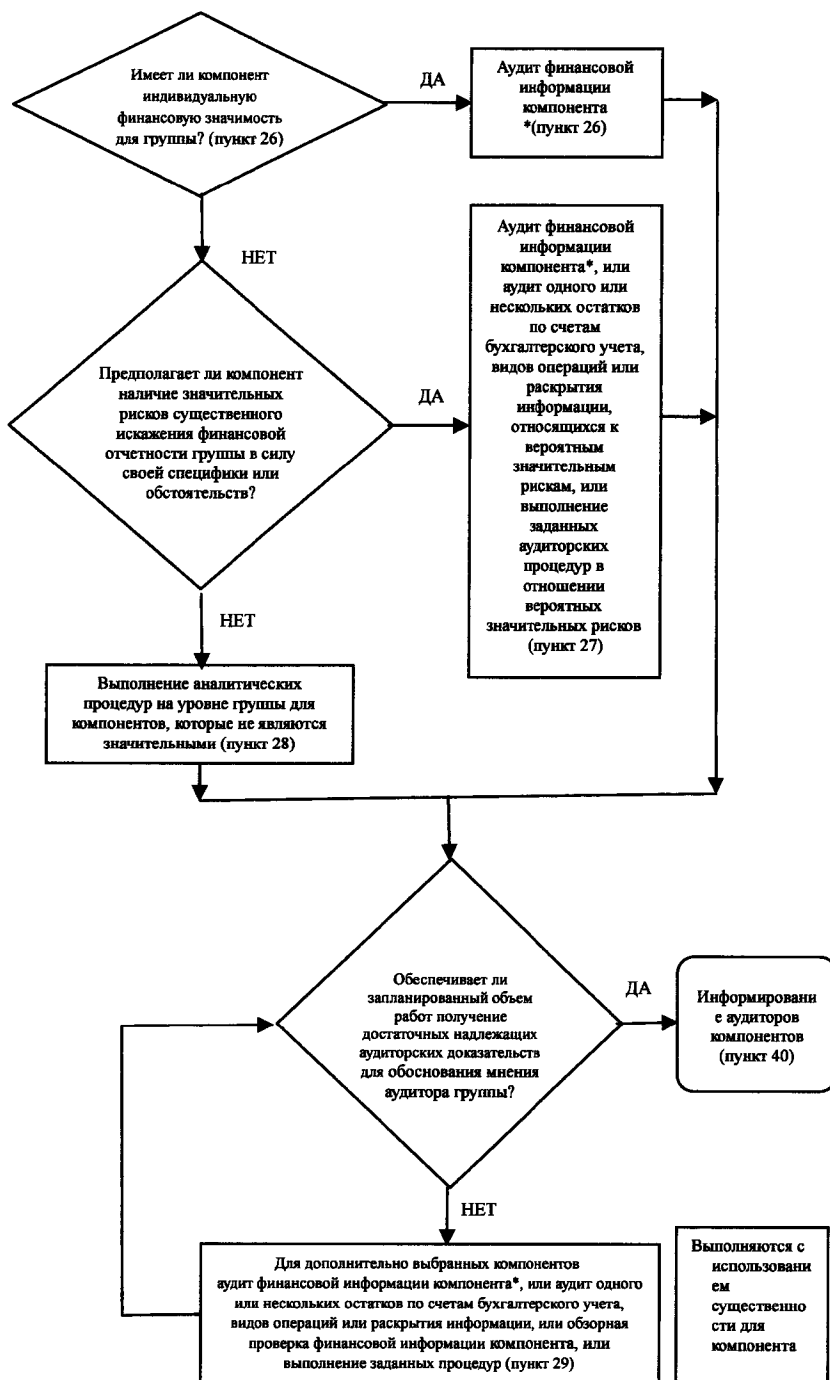
- A44. Уровень существенности определяется для тех компонентов, финансовая информация которых подлежит аудиту или обзорной проверке в рамках аудита группы в соответствии с пунктами 26, 27(а) и 29. Существенность для компонента используется аудитором компонента для оценки существенности выявленных неисправленных искажений в отдельности или в совокупности.
- A45. Пороговое значение для искажений определяется в дополнение к уровню существенности для компонента. Выявленные в финансовой информации компонента искажения, которые превышают пороговое значение для искажений, доводятся до сведения команды аудитора группы.
- A46. В случае аудита финансовой информации компонента аудитор компонента (или команда аудитора группы) определяет уровень существенности для выполнения аудиторских процедур на уровне компонента. Это необходимо для снижения до достаточно низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и невыявленных искажений в финансовой информации компонента превысит уровень существенности для компонента. На практике команда аудитора группы может устанавливать существенность для компонента на более низком уровне. В этом случае аудитор компонента использует существенность для компонента для целей оценки рисков существенного искажения финансовой информации компонента и разработки дальнейших аудиторских процедур в ответ на оцененные риски, а также для оценки существенности выявленных искажений в отдельности или в совокупности.

Принятие мер в ответ на оцененные риски

Определение вида работ, которые необходимо выполнить в отношении финансовой информации компонентов (см. пункты 26–27)

- A47. Определение командой аудитора группы вида работ, которые необходимо выполнить в отношении финансовой информации компонента, и своего участия в работе аудитора компонента зависит от:
- (a) значительности компонента;
 - (b) выявленных значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы;
 - (c) оценки командой аудитора группы разработанных средств контроля на уровне группы и определения того, были ли они внедрены;
 - (d) понимания командой аудитора группы деятельности аудитора компонента.

На диаграмме показано, как значительность компонента влияет на определение командой аудитора группы вида работ, которые должны быть выполнены в отношении финансовой информации компонента.



Значительные компоненты (см. пункты 27 (b) – (c))

- A48. Команда аудитора группы может определить компонент как значительный по причине того, что компонент предполагает наличие значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы в силу своей специфики или обстоятельств. В этом случае команда аудитора группы может иметь возможность определить остатки по счетам бухгалтерского учета, виды операций или раскрытия информации, подверженные вероятным значительным рискам. Если это будет сделано, команда аудитора группы может принять решение провести или запросить проведение аудитором компонента аудита только этих остатков по счетам бухгалтерского учета, видов операций или раскрытия информации. Например, в ситуации, описанной в пункте А6, работа в отношении финансовой информации компонента может ограничиться аудитом остатков по счетам бухгалтерского учета, видов операций и раскрытия информации, на которые оказывают влияние валютные торговые операции этого компонента. Если команда аудитора группы запрашивает проведение аудитором компонента аудита одного или нескольких из указанных остатков по счетам бухгалтерского учета, видов операций или раскрытий информации, информация, предоставляемая командой аудитора группы (см. пункт 40), должна учитывать, что многие статьи финансовой отчетности взаимосвязаны.
- A49. Команда аудитора группы может разработать аудиторские процедуры в ответ на вероятный значительный риск существенного искажения финансовой отчетности группы. Например, в случае вероятного значительного риска устаревания запасов команда аудитора группы может выполнить или запросить выполнение аудитором компонента заданных аудиторских процедур в отношении оценки запасов компонента, у которого имеется большой объем потенциально устаревших запасов, но который в остальных отношениях не является значительным.

Компоненты, которые не являются значительными (см. пункты 28–29)

- A50. В зависимости от выполнения условий задания финансовая информация компонентов может суммироваться на различных уровнях для целей выполнения аналитических процедур. Результаты выполнения аналитических процедур подтверждают выводы команды аудиторов группы об отсутствии значительных рисков существенного искажения суммарной финансовой информации компонентов, не являющихся значительными.
- A51. Влияние на решение команды аудитора группы о том, сколько компонентов следует выбрать в соответствии с пунктом 29, какие компоненты следует выбрать и какой вид работ следует выполнить в отношении финансовой информации выбранных отдельных компонентов, могут оказать следующие факторы:
- каков объем аудиторских доказательств, которые ожидается получить в отношении финансовой информации значительных компонентов;
 - был ли компонент только что учрежден или приобретен;
 - имели ли место значительные изменения в компоненте;
 - проводила ли служба внутреннего аудита работу в отношении компонента и каково влияние этой работы на аудит группы;
 - используются ли в компонентах единые системы и процессы;
 - какова операционная эффективность средств контроля на уровне группы;
 - имеются ли необычные колебания, выявленные в результате выполнения аналитических процедур на уровне группы;
 - какова индивидуальная финансовая значительность компонента или связанный с ним риск по сравнению с другими компонентами данной категории;
 - требуется ли проведение аудита компонента согласно закону, нормативным актам или по иной причине.

Включение элемента непредсказуемости в процесс выбора компонентов в этой категории может повысить вероятность выявления существенных искажений финансовой информации компонентов. Во многих случаях выбор компонентов меняется на циклической основе.

- A52. Обзорная проверка финансовой информации компонента может проводиться в соответствии с Международными стандартами обзорных проверок (МСОП) 2400²² или МСОП 2410²³, адаптированными при необходимости в соответствии с обстоятельствами. Команда аудитора группы может также указать вспомогательные процедуры в дополнение к этой работе.
- A53. Как объясняется в пункте A13, группа может состоять только из компонентов, которые не являются значительными. В этих обстоятельствах команда аудитора группы может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора группы, определив вид работ, которые должны быть выполнены в отношении финансовой информации компонентов в соответствии с пунктом 29. Маловероятно, что команда аудитора группы получит достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора группы, если команда аудитора группы или аудитор компонента будут только тестировать средства контроля на уровне группы и проводить аналитические процедуры в отношении финансовой информации компонентов.

Участие в работе, выполняемой аудиторами компонентов (см. пункты 30–31)

A54. Факторы, которые могут повлиять на участие команды аудитора группы в работе аудитора компонента:

- (a) значительность компонента;
- (b) выявленные значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы;
- (c) понимание командой аудитора группы деятельности аудитора компонента.

В случае значительного компонента или выявленных значительных рисков команда аудитора группы выполняет процедуры, указанные в пунктах 30–31. В случае если компонент не является значительным, характер, сроки проведения и объем участия команды аудитора группы в работе аудитора компонента будут варьироваться в зависимости от понимания командой аудитора группы деятельности аудитора компонента. Тот факт, что компонент не является значительным, становится второстепенным. Например, если компонент не считается значительным, команда аудитора группы все-таки может принять решение об участии в оценке рисков, проводимой аудитором компонента, так как у нее имеется некоторая обеспокоенность, связанная с профессиональной компетентностью аудитора компонента (например, с отсутствием отраслевых знаний) или с тем, что аудитор компонента осуществляет деятельность в условиях отсутствия эффективного надзора за аудиторами.

A55. Виды участия в работе аудитора компонента, кроме тех, которые указаны в пунктах 30–31 и 42, могут, исходя из понимания командой аудитора группы деятельности аудитора компонента, включать как минимум один вид из перечисленных ниже:

- (a) встреча с руководством компонента или аудиторами компонента для того, чтобы понять специфику деятельности компонента и его окружения;
- (b) анализ общей стратегии аудита и плана аудита, принятых аудиторами компонентов;
- (c) проведение процедур по оценке рисков для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне компонента. Они могут выполняться вместе с аудиторами компонента или командой аудитора группы;
- (d) разработка и проведение дальнейших аудиторских процедур. Они могут разрабатываться и выполняться вместе с аудиторами компонента или командой аудитора группы;
- (e) участие в завершающей и других ключевых встречах аудиторов компонентов с руководством компонентов;
- (f) анализ других соответствующих разделов аудиторской документации аудиторов компонентов.

Процесс консолидации

Корректировки и реклассификации, связанные с консолидацией (см. пункт 34)

A56. Процесс подготовки консолидированной отчетности может потребовать корректировок сумм, отраженных в финансовой отчетности группы, которые не проходят через обычные системы обработки операций и могут выходить за рамки внутреннего контроля, применяемого к прочей финансовой информации. Оценка командой аудитора группы надлежащего характера, полноты и точности корректировок может включать:

²² МСОП 2400 «Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности»

²³ МСОП 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»

- оценку того, отражают ли значительные корректировки надлежащим образом соответствующие события и операции;
- определение того, были ли значительные корректировки правильно рассчитаны, обработаны и утверждены руководством группы и, если необходимо, руководством компонента;
- определение того, были ли значительные корректировки надлежащим образом подтверждены и документально оформлены;
- проверку сверки и исключения внутригрупповых операций и остатков по счетам бухгалтерского учета, а также нереализованной прибыли.

Информационное взаимодействие с аудитором компонента (см. пункты 40–41)

- A57. Если эффективное двустороннее информационное взаимодействие между командой аудитора группы и аудиторами компонента отсутствует, существует риск того, что команда аудитора группы может не получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования мнения аудитора группы. Четкое и своевременное информирование о требованиях команды аудитора группы лежит в основе эффективного двустороннего взаимодействия между командой аудитора группы и аудитором компонента.
- A58. Требования команды аудитора группы часто излагаются в инструктивном письме. В Приложении 5 содержатся указания относительно необходимых и дополнительных вопросов, которые могут быть включены в такое инструктивное письмо. Информирование аудитором компонента команды аудитора группы часто принимает форму меморандума или отчета о выполненной работе. Однако информационное взаимодействие между командой аудитора группы и аудитором компонента не обязательно должно осуществляться в письменной форме. Например, команда аудитора группы может посетить аудитора компонента, чтобы обсудить выявленные значительные риски или ознакомиться с соответствующими разделами аудиторской документации аудитора компонента. Тем не менее требования настоящего и других МСА к документальному оформлению должны применяться.
- A59. В рамках сотрудничества с командой аудитора группы аудитор компонента, например, предоставляет команде аудитора группы доступ к соответствующей аудиторской документации, если это не запрещается законами или нормативными актами.
- A60. Если член команды аудитора группы также является аудитором компонента, задача команды аудитора группы по четкому информационному взаимодействию с аудитором компонента во многих случаях может быть решена другим путем, а не только посредством письменного информирования. Например:
- доступа аудитора компонента к общей стратегии аудита и плану аудита может быть достаточно для информирования о требованиях команды аудитора группы, изложенных в пункте 40;
 - обзорной проверки аудиторской документации аудитора компонента командой аудитора группы может быть достаточно для получения информации о вопросах, относящихся к выводам команды аудитора группы, изложенных в пункте 41.

Оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств

Обзорная проверка аудиторской документации аудитора компонента (см. пункт 42(b))

- A61. Части аудиторской документации аудитора компонента, имеющие значение для аудита группы, могут варьироваться в зависимости от обстоятельств. Чаще всего особое внимание уделяется аудиторской документации, которая относится к значительным рискам существенного искажения финансовой отчетности группы. На объем обзорной проверки может повлиять тот факт, что в отношении аудиторской документации аудитора компонента были выполнены процедуры обзорной проверки аудиторской организации аудитора компонента.

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств (см. пункты 44–45)

- A62. Если команда аудитора группы приходит к заключению, что не было получено достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых должно быть основано мнение аудитора группы, команда аудитора группы может потребовать от аудитора компонента проведения дальнейших процедур. Если это невозможно, то команда аудитора группы может выполнить свои собственные процедуры в отношении финансовой информации компонента.
- A63. Руководитель аудита группы оценивает совокупное влияние искажений, либо выявленных командой аудитора группы, либо доведенных до ее сведения аудиторами компонента, что дает возможность руководителю аудита

группы определить, имеются ли существенные искажения в финансовой отчетности группы в целом.

Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, группы

Информационное взаимодействие с руководством группы (см. пункты 46–48)

А64. В МСА 240 содержатся требования и указания об информировании руководства о недобросовестных действиях и, если есть вероятность того, что руководство само участвует в недобросовестных действиях, об информировании лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудируемой организации²⁴.

А65. Возможно, руководству группы потребуется сохранять конфиденциальность определенной существенной закрытой информации. Примеры вопросов, которые могут быть значительными для финансовой отчетности компонента, но о которых руководство компонента может не знать:

- потенциальные судебные разбирательства;
- планы по закрытию существенных операционных активов;
- события после отчетной даты;
- значительные юридические соглашения.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, группы (см. пункт 49)

А66. В число вопросов, о которых команда аудитора группы сообщает лицам, отвечающим за корпоративное управление, группы, могут входить вопросы, которые были доведены до ее сведения аудиторами компонентов и которые, по мнению команды аудитора группы, являются значительными для исполнения обязанностей лицами, отвечающими за корпоративное управление, группы. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, группы осуществляется на различных этапах аудита группы. Например, вопросы, перечисленные в пунктах 49 (а) – (b), могут быть доведены до их сведения после того, как команда аудитора группы определила объем работ, который должен быть выполнен в отношении финансовой информации компонентов. С другой стороны, вопрос, упомянутый в пункте 49(с), может быть доведен до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, в конце аудита, а вопросы, перечисленные в пунктах 49 (d) – (e), могут доводиться до их сведения, как только они возникнут.

²⁴ МСА 240, пункты 40–42

Приложение 1

(см. пункт А19)

Пример мнения с оговоркой, когда команда аудитора группы не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования мнения аудитора группы

В данном примере команда аудитора группы не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении значительного компонента, учитываемого методом долевого участия (признанного в сумме 15 млн долл. США в отчете о финансовом положении, в котором отражена общая сумма активов 60 млн долл. США), так как команда аудитора группы не имела доступа к бухгалтерским данным и возможности непосредственного взаимодействия с руководством или аудитором компонента.

Команда аудитора группы ознакомилась с проаудированной финансовой отчетностью компонента по состоянию на 31 декабря 20X1 года, включая прилагаемое аудиторское заключение, и рассмотрела соответствующую финансовую информацию, имеющуюся у руководства группы в отношении компонента.

По мнению руководителя аудита группы, влияние того, что команда аудитора группы не смогла получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на финансовую отчетность группы имеет существенный, но не всеобъемлющий характер.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Надлежащий адресат]

Заключение о консолидированной финансовой отчетности¹

Мы провели аудит прилагаемой консолидированной финансовой отчетности организации ABC и ее дочерних организаций, состоящей из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года и консолидированных отчетов о совокупном доходе, отчетов об изменениях собственного капитала и отчетов о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Ответственность² руководства за консолидированную финансовую отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной консолидированной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности³ и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки консолидированной финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о консолидированной финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты требуют от нас соблюдения этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включает проведение процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор процедур зависит от суждения аудитора и включает оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой и достоверным

¹ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями»

² Либо иные термины, уместные в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции

³ Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом. «Руководство несет ответственность за подготовку консолидированной финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и за. »

представлением организацией⁴ консолидированной финансовой отчетности, чтобы разработать аудиторские процедуры, соответствующие конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации.⁵ Аудит также включает оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных значений, рассчитанных руководством, а также оценку представления финансовой отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего аудиторского мнения.

Основание для выражения мнения с оговоркой

Инвестиции организации ABC в ассоциированную иностранную организацию XYZ, приобретенную в течение года и признаваемую по методу долевого участия, отражены в консолидированном отчете о финансовом положении на 31 декабря 20X1 года в сумме 15 млн долл. США, и доля ABC в чистой прибыли XYZ в размере 1 млн долл. США включена в консолидированный отчет о совокупном доходе за год, закончившийся на указанную дату. Мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства балансовой стоимости инвестиций ABC в XYZ по состоянию на 31 декабря 20X1 года и доли ABC в чистой прибыли XYZ за год, так как нам не были предоставлены доступ к финансовой информации и возможность непосредственного взаимодействия с руководством и аудиторами XYZ. Следовательно, мы не могли определить, требуется ли внесение корректировок в указанные суммы.

Мнение с оговоркой

По нашему мнению, за исключением возможного влияния на финансовую отчетность обстоятельств, изложенных в части «Основание для выражения мнения с оговоркой», консолидированная финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом положении*) организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или *финансовых результатах*) и движение (или *движении*) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

(Форма и содержание данного раздела аудиторского заключения будут зависеть от характера других обязанностей аудитора по предоставлению заключений и отчетов.)

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

[Адрес аудитора]

Если, по мнению руководителя аудита группы, влияние невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства на финансовую отчетность группы имеет существенный и всеобъемлющий характер, руководитель аудита группы должен отказаться от выражения мнения в соответствии с МСА 705.

⁴ В случае, предусмотренном сноской 3, это может быть сформулировано следующим образом. «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой организацией консолидированной финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации»

⁵ В тех случаях, когда аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности, это предложение следует сформулировать следующим образом «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой и достоверным представлением организацией консолидированной финансовой отчетности с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам» В случае, предусмотренном сноской 3, формулировка может быть следующей «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой организацией консолидированной финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам»

Приложение 2

(см. пункт А23)

Примеры вопросов, в отношении которых команда аудитора группы получает понимание

Представленные примеры охватывают широкий круг вопросов, однако не все они имеют отношение к каждому заданию по аудиту группы, и перечень примеров не обязательно является полным.

Средства контроля на уровне группы

1. Средства контроля на уровне группы включают комбинацию следующих мер:
 - регулярные встречи руководства группы и компонента для обсуждения событий в хозяйственной деятельности и анализа результатов;
 - мониторинг деятельности компонентов и их финансовых результатов, включая регулярные отчеты, которые позволяют руководству группы следить за исполнением бюджетов компонентами и принимать надлежащие меры;
 - процесс оценки рисков руководством группы, который представляет собой процесс выявления, анализа и управления бизнес-рисками, включая риск недобросовестных действий, которые могут привести к существенному искажению финансовой отчетности группы;
 - мониторинг, контроль, сверка и исключение операций внутри группы и нереализованной прибыли, а также внутригрупповых остатков по счетам бухгалтерского учета на уровне группы;
 - процесс мониторинга своевременности и оценки точности и полноты финансовой информации, получаемой от компонентов;
 - центральная информационная система, контролируемая с помощью одних и тех же средств ИТ-контроля, общих для всей группы или ее части;
 - контрольные действия в рамках информационной системы, общей для всех или некоторых компонентов;
 - мониторинг средств контроля, включая деятельность службы внутреннего аудита и программы самостоятельной оценки;
 - последовательная политика и процедуры, включая руководство о порядке подготовки финансовой отчетности группы;
 - принятые на уровне группы программы, такие как соблюдение кодекса поведения и предотвращение недобросовестных действий;
 - порядок возложения ответственности и полномочий на руководство компонента.
2. Служба внутреннего аудита может рассматриваться как часть средств контроля на уровне группы, например, в том случае, когда она является централизованной. МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.)¹ регламентирует оценку командой аудитора группы того, обеспечивает ли организационный статус службы внутреннего аудита и соответствующая политика и процедуры надлежащим образом объективность внутренних аудиторов, а также уровень компетентности службы внутреннего аудита и использование этой службой регулярного и упорядоченного подхода в тех областях, в которых команда аудитора группы намерена использовать результаты работы службы.

Процесс консолидации

3. Понимание процесса консолидации командой аудитора группы может включать следующие вопросы. Вопросы, связанные с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности:
 - уровень понимания руководством компонента применимой концепции подготовки финансовой отчетности;

¹ МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов», пункт 15

- процесс определения и учета компонентов в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- процесс определения отчетных сегментов для целей отчетности по сегментам в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- процесс определения отношений и операций со связанными сторонами для целей отражения в отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- учетная политика, применяемая к финансовой отчетности группы, изменения в ней относительно предыдущего финансового года и изменения в результате принятия новых или пересмотренных стандартов в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- процедуры решения вопросов с компонентами, у которых финансовый год оканчивается на дату, отличную от конца года группы.

Вопросы, связанные с процессом консолидации:

- процесс понимания руководством группы учетной политики, используемой компонентами, и, при необходимости, обеспечения использования единой учетной политики в целях подготовки финансовой информации компонентов для финансовой отчетности группы, а также выявления и устранения различий в учетной политике, где это необходимо в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Единая учетная политика представляет собой определенные принципы, основы, общепринятые нормы, правила и методы, принятые группой, исходя из применимой концепции подготовки финансовой отчетности, которая используется компонентами для последовательного отражения в учете аналогичных операций. Такая политика обычно описывается в руководстве о порядке подготовки финансовой отчетности и пакете отчетности, предоставляемом руководством группы;
- процесс обеспечения руководством группы своевременной подготовки компонентами полной и точной финансовой отчетности для целей консолидации;
- процесс пересчета финансовой информации зарубежных компонентов в валюту финансовой отчетности группы;
- организация информационных систем для целей консолидации, включая автоматизированные этапы процесса и этапы процессов, выполняемых вручную, а также имеющиеся средства ручного и программного контроля на различных этапах процесса консолидации;
- процесс получения руководством группы информации о событиях после отчетной даты.

Вопросы, относящиеся к корректировкам, связанным с консолидацией:

- процесс отражения корректировок, связанных с консолидацией, включая подготовку, санкционирование и обработку соответствующих бухгалтерских записей, и опыт сотрудников, ответственных за консолидацию;
- связанные с консолидацией корректировки, необходимые в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- экономическая обоснованность событий и операций, лежащих в основе корректировок, связанных с консолидацией;
- периодичность, характер и размер операций между компонентами;
- процедуры мониторинга, контроля, сверки и исключения операций внутри группы и нереализованной прибыли, а также внутригрупповых остатков по счетам бухгалтерского учета;
- шаги, предпринимаемые для определения справедливой стоимости приобретенных активов и обязательств, процедуры амортизации гудвила (при необходимости) и тестирования гудвила на обесценение в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- соглашения с основным или миноритарными владельцами в отношении убытков, понесенных компонентом (например, обязательство миноритарного владельца по возмещению таких убытков).

Приложение 3

(см. пункт А30)

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

Представленные примеры охватывают широкий круг условий или событий, однако не все они имеют отношение к каждому заданию по аудиту группы, и перечень примеров не обязательно является полным.

- Сложная структура группы, особенно в случае частого проведения операций по приобретению, продаже или реорганизации.
- Неэффективная структура корпоративного управления, включая непрозрачные процессы принятия решений.
- Отсутствующие или неэффективные средства контроля на уровне группы, включая недостаточное информирование руководства группы по вопросам мониторинга операций и результатов деятельности компонентов.
- Компоненты, осуществляющие деятельность в иностранных юрисдикциях, могут подвергаться воздействию таких факторов, как необычное вмешательство государства в таких областях, как торговая и налоговая политика, ограничения на движение валюты и дивидендов, колебания обменных курсов.
- Хозяйственная деятельность компонентов, связанная с высоким риском, например, долгосрочные контракты или торговля инновационными или сложными финансовыми инструментами.
- Неопределенность относительно того, финансовая информация каких компонентов подлежит включению в финансовую отчетность группы в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, например, при наличии организаций специального назначения или некоммерческих организаций, финансовая информация которых может подлежать включению.
- Необычные отношения и операции со связанными сторонами.
- Наличие внутригрупповых остатков по счетам бухгалтерского учета за прошедшие периоды, которые невозможно сбалансировать или привести в соответствие при консолидации.
- Наличие сложных операций, которые учитываются в рамках более чем одного компонента.
- Применение компонентами учетной политики, которая отличается от используемой для целей подготовки финансовой отчетности группы.
- Компоненты с разными датами окончания финансового года, которые могут быть использованы для манипулирования сроками операций.
- Предыдущий опыт проведения несанкционированных или неполных корректировок, связанных с консолидацией.
- Агрессивное налоговое планирование в рамках группы или крупные операции с денежными расчетами с организациями, находящимися в странах с пониженным уровнем налогообложения.
- Частая смена аудиторов финансовой отчетности компонентов.

Приложение 4

(см. пункт А35)

Примеры подтверждений аудитора компонента

Приведенный ниже текст не является стандартным письмом. Подтверждения разных аудиторов компонентов, а также за разные периоды могут различаться.

Во многих случаях подтверждения получают до начала работы над финансовой информацией компонента.

[Бланк аудитора компонента]

[Дата]

[Руководителю аудита группы]

Настоящее письмо предоставляется в связи с проведением Вами аудита финансовой отчетности группы [наименование материнской организации] за год, закончившийся [дата], с целью выражения мнения о том, отражает ли финансовая отчетность группы достоверно во всех существенных аспектах (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом положении*) группы по состоянию на [дата], результаты (или *результатах*) ее деятельности и движение (или *движении*) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с [указание применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].

Мы подтверждаем получение Ваших инструкций от [дата] с поручением выполнить указанные работы в отношении финансовой информации [наименование компонента] за год, закончившийся [дата].

Мы подтверждаем следующее:

1. Мы сможем обеспечить выполнение Ваших инструкций. / Мы уведомляем Вас о том, что не сможем обеспечить выполнение следующих инструкций [указание инструкций] по следующим причинам [указание причин].
2. Ваши инструкции ясны и понятны нам. / Мы просим Вас дать разъяснения в отношении следующих инструкций [указание инструкций].
3. Мы будем сотрудничать с Вами и предоставим Вам доступ к соответствующей аудиторской документации.

Мы подтверждаем следующее:

1. Финансовая информация [наименование компонента] будет включена в финансовую отчетность группы [наименование материнской организации].
2. Вы можете счесть необходимым свое участие в работе по финансовой информации [наименование компонента], которую Вы поручили нам выполнить, за год, закончившийся [дата].
3. Вы намерены оценить и, если сочтете целесообразным, использовать результаты нашей работы для целей аудита финансовой отчетности группы [наименование материнской организации].

В связи с работой, которую мы будем выполнять в отношении финансовой информации [наименование компонента] [описание компонента, например: дочерняя организация, находящаяся в полной собственности; дочерняя организация; совместное предприятие; объект инвестиций, отражаемый в учете методом долевого участия или по первоначальной стоимости] в составе [наименование материнской организации], мы подтверждаем следующее:

1. Наше понимание [указание соответствующих этических требований] является достаточным для выполнения наших обязанностей в рамках аудита финансовой отчетности группы, и мы будем выполнять данные требования. В частности, мы являемся независимыми от [наименование материнской организации] и других компонентов группы в контексте [указание соответствующих этических требований] и соблюдаем применимые требования [указание норм], принятые [название регулирующего органа].
2. Наше понимание Международных стандартов аудита и [указание прочих национальных стандартов, применимых к аудиту финансовой отчетности группы] позволяет нам выполнять свои обязанности в рамках аудита финансовой отчетности группы, и мы будем проводить нашу работу в отношении финансовой информации [наименование компонента] за год, закончившийся [дата], в соответствии с указанными стандартами.

3. Мы обладаем специальными знаниями и навыками (например, знанием специфики отрасли), необходимыми для выполнения работы в отношении финансовой информации данного компонента.
4. Наше понимание [указание применимой концепции подготовки финансовой отчетности или руководства о порядке подготовки финансовой отчетности] является достаточным для выполнения своих обязанностей в рамках аудита финансовой отчетности группы.

Мы будем информировать вас о любых изменениях в указанных выше заявлениях в ходе нашей работы в отношении финансовой информации [наименование компонента].

[Подпись аудитора]

[Дата]

[Адрес аудитора]

Приложение 5

(см. пункт А58)

Необходимые и дополнительные вопросы, включаемые в инструкции команды аудитора группы

Вопросы, о которых необходимо информировать аудитора компонента в соответствии с настоящим стандартом, выделены курсивом.

Вопросы, относящиеся к планированию работы аудитора компонента:

- *требование, чтобы аудитор компонента, который знает, в каком контексте команда аудитора группы будет использовать результаты его работы, подтвердил, что будет сотрудничать с командой аудитора группы.*
- сроки завершения аудита;
- даты планируемых визитов руководства группы и команды аудитора группы, а также даты планируемых встреч с руководством компонента и аудитором компонента;
- перечень основных договоров;
- работа, подлежащая выполнению аудитором компонента, использование этой работы и меры по координации действий на начальном этапе и в ходе аудита, включая планируемое участие команды аудитора группы в работе аудитора компонента;
- *этические требования, касающиеся аудита группы, в частности требования в отношении независимости; например, когда аудитор группы запрещено законом или нормативным актом использование работы внутренних аудиторов, которые непосредственно участвовали бы в выполнении задания, для аудитора группы важно обсудить, распространяется ли этот запрет на аудиторов компонента, и если да, то довести эту информацию до аудиторов компонента¹.*
- *в случае аудита или обзорной проверки финансовой информации компонента – уровень существенности для компонента (уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации в соответствующих случаях) и пороговое значение, выше которого искажения не могут расцениваться как явно незначительные для финансовой отчетности группы;*
- *перечень связанных сторон, подготовленный руководством группы, и всех других связанных сторон, о которых известно команде аудитора группы, и поручение аудитором компонента своевременно информировать команду аудитора группы о связанных сторонах, ранее не выявленных руководством группы или командой аудитора группы;*
- работа, которую необходимо провести в отношении внутригрупповых операций, остатков по счетам бухгалтерского учета, а также нереализованной прибыли;
- указания о выполнении других обязанностей по предоставлению отчетов согласно законодательству, например, отчета о предпосылках, использованных руководством группы при оценке результативности системы внутреннего контроля;
- *если есть вероятность того, что между завершением работы над финансовой информацией компонентов и выводом команды аудитора группы в отношении финансовой отчетности пройдет определенное время, – специальные инструкции по проведению анализа событий после отчетной даты.*

Вопросы, относящиеся к выполнению работы аудитором компонента:

- результаты тестирования командой аудитора группы контрольных действий системы обработки, общей для всех или некоторых компонентов, и тесты средств контроля, которые должен выполнить аудитор компонента;
- *выявленные значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы в результате недобросовестных действий или ошибок, относящиеся к работе, выполняемой аудитором компонента, и поручение аудитором компонента своевременно информировать обо всех других значительных рисках существенного искажения финансовой отчетности группы в результате недобросовестных действий или ошибок, выявленных у компонента, и принятых аудитором компонента мерах в ответ на такие риски;*

¹ МСА 610 (пересмотренный, 2013 г) «Использование работы внутренних аудиторов», пункт А31

- выводы, сделанные службой внутреннего аудита, на основании работы, выполненной в отношении средств контроля в компонентах или относящейся к компонентам;
- поручение своевременно информировать об аудиторских доказательствах, полученных в результате выполнения работы в отношении финансовой информации компонентов, противоречащих аудиторским доказательствам, на основании которых команда аудитора группы изначально проводила оценку рисков на уровне группы;
- запрос на предоставление письменных заявлений о соблюдении руководством компонента применимой концепции подготовки финансовой отчетности или заявления о том, что расхождения между учетной политикой, применяемой к финансовой информации компонента, и учетной политикой, применяемой к финансовой отчетности группы, раскрыты;
- вопросы, которые должны быть документально оформлены аудитором компонента.

Прочая информация:

- поручение своевременно информировать команду аудитора группы о следующем:
 - значимые вопросы, связанные с бухгалтерским учетом, финансовой отчетностью и аудитом, включая оценочные значения и соответствующие суждения;
 - вопросы, относящиеся к статусу компонента с точки зрения непрерывности деятельности;
 - вопросы, связанные с судебными разбирательствами и исками;
 - значительные недостатки системы внутреннего контроля, выявленные аудитором компонента в ходе выполнения работ в отношении финансовой информации компонента, и информация, указывающая на совершение недобросовестных действий;
- поручение о как можно более раннем информировании команды аудитора группы обо всех значительных или необычных событиях;
- *поручение информировать команду аудитора по вопросам, перечисленным в пункте 41, по завершении работы над финансовой информацией компонента.*

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 700 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)
«ФОРМИРОВАНИЕ МНЕНИЯ И СОСТАВЛЕНИЕ ЗАКЛЮЧЕНИЯ О
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»**

Международный стандарт аудита (МСА) 700 (пересмотренный) «*Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности*» следует рассматривать вместе с МСА 200 «*Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита*».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по формированию мнения о финансовой отчетности. Кроме того, в нем описываются форма и содержание аудиторского заключения, выпущенного в результате аудита финансовой отчетности.
2. МСА 701¹ устанавливает обязанности аудитора по информированию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении. Вопрос о том, как влияет выражение аудитором модифицированного мнения или включение в аудиторское заключение разделов «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» на форму и содержание аудиторского заключения, рассматривается в МСА 705² (пересмотренном) и МСА 706³ (пересмотренном). Некоторые другие МСА также содержат требования, применимые к составлению и выпуску аудиторского заключения.
3. Настоящий стандарт применяется к аудиту полного комплекта финансовой отчетности общего назначения и изложен в этом контексте. Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения, рассматриваются в МСА 800⁴. Особенности аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента, группы статей или статьи финансового отчета рассматриваются в МСА 805⁵. Настоящий стандарт также применим к аудиту, который проводится на основании МСА 800 или МСА 805.
4. Требования настоящего стандарта направлены на достижение надлежащего баланса между необходимостью обеспечения последовательности и сопоставимости аудиторских заключений во всем мире и необходимостью повышения ценности аудиторских заключений путем представления в аудиторском заключении более актуальной для пользователей информации. Настоящий стандарт направлен на соблюдение принципа последовательности в аудиторском заключении, но при этом признает необходимость обеспечения гибкости, позволяющей учитывать конкретные обстоятельства отдельных юрисдикций. Соблюдение принципа последовательности в аудиторском заключении при проведении аудита в соответствии с Международными стандартами аудита повышает доверие к аудиту на мировом рынке,

¹ МСА 701 «*Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении*»

² МСА 705 (пересмотренный) «*Модифицированное мнение в аудиторском заключении*»

³ МСА 706 (пересмотренный) «*Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении*»

⁴ МСА 800 «*Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения*».

⁵ МСА 805 «*Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности*»

идентифицируя случаи проведения аудита, выполненного в соответствии с признанными в мире стандартами. Кроме того, принцип последовательности способствует лучшему пониманию пользователями аудиторских заключений и выявлению необычных обстоятельств в случае их возникновения.

Дата вступления в силу

5. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2016 года или после этой даты.

Цели

6. Цель аудитора состоит в том, чтобы:
- (a) сформировать мнение о финансовой отчетности на основании оценки выводов, сделанных исходя из полученных аудиторских доказательств;
 - (b) четко выразить данное мнение в форме письменного заключения.

Определения

7. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:

- (a) финансовая отчетность общего назначения – финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией общего назначения;
- (b) концепция общего назначения – концепция подготовки финансовой отчетности, разработанная с целью удовлетворения общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей. Концепция подготовки финансовой отчетности может быть представлена в виде концепции достоверного представления или концепции соответствия.

Термин «концепция достоверного представления» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, а также:

- признает в явной форме или подразумевает, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства раскрытия информации в большем объеме, чем предусмотрено этой концепцией, или;
- признает в явной форме, что от руководства может потребоваться отступление от требований концепции, чтобы обеспечить достоверное представление финансовой отчетности. Предполагается, что такие отступления могут потребоваться только в исключительно редких обстоятельствах.

Термин «концепция соответствия» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, но не содержит утверждений, изложенных выше в пунктах (i) или (ii)⁶;

- (c) немодифицированное мнение – выраженное аудитором мнение, в котором сделан вывод о том, что финансовая отчетность во всех существенных аспектах подготовлена в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности⁷.

8. Термин «финансовая отчетность» в настоящем стандарте означает «полный комплект финансовой отчетности общего назначения с соответствующими примечаниями»⁸. Форма и содержание финансовой отчетности, а также состав полного комплекта финансовой отчетности определяются требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

⁶ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 13(a)

⁷ В пунктах 25–26 рассматриваются формулировки, используемые для выражения мнения в случаях применения концепции достоверного представления и концепции соответствия

⁸ Пункт 13(f) МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита» устанавливает содержание финансовой отчетности

Соответствующие примечания обычно содержат краткий обзор основных положений учетной политики и прочую пояснительную информацию.

9. Ссылка на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) в настоящем стандарте означает Международные стандарты финансовой отчетности, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности, а ссылка на Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора означает Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора (МСФООС), выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности для организаций общественного сектора.

Требования

Формирование мнения о финансовой отчетности

10. Аудитор должен сформировать мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности^{9, 10}.
11. Для того чтобы сформировать данное мнение, аудитор должен сделать вывод о том, получена ли в ходе аудита разумная уверенность, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок. При этом следует принять во внимание:
- выводы аудитора о том, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства в соответствии с МСА 330;¹¹
 - выводы аудитора о том, являются ли неисправленные искажения, взятые в отдельности или в совокупности, существенными в соответствии с МСА 450¹²;
 - результаты оценки, которые требуются в соответствии с пунктами 12–15.
12. Аудитор должен оценить, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. При проведении оценки аудитором должны быть рассмотрены качественные аспекты учетной практики организации, включая признаки возможной предвзятости суждений руководства (см. пункты А1–А3).
13. Аудитор должен, в частности, с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности оценить следующее:
- должным ли образом раскрыты в финансовой отчетности выбранные и применяемые основные положения учетной политики. При осуществлении этой оценки аудитор должен рассмотреть соответствие учетной политики характеру организации и то, ясно ли она подготовлена (см. пункт А4);
 - соответствуют ли выбранные и применяемые положения учетной политики применимой концепции подготовки финансовой отчетности и являются ли они надлежащими;
 - являются ли оценочные значения, рассчитанные руководством, обоснованными;
 - является ли информация, представленная в финансовой отчетности, уместной, надежной, сопоставимой и понятной. При осуществлении такой оценки аудитор должен учесть:
 - включена ли информация, которая должна быть включена, а также то, надлежащим ли образом эта информация классифицирована, сгруппирована или разгруппирована и охарактеризована;
 - не подорвано ли общее представление финансовой отчетности включением информации, которая является несоответствующей или делает неочевидным надлежащее понимание раскрытых вопросов (см. пункт А5);

⁹ МСА 200, пункт 11

¹⁰ В пунктах 25–26 рассматриваются формулировки, используемые для выражения мнения в случаях применения концепции достоверного представления и концепции соответствия

¹¹ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», пункт 26

¹² МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», пункт 11

- (e) обеспечивает ли финансовая отчетность надлежащее раскрытие информации, которое позволит предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности (см. пункт А6);
 - (f) используется ли в финансовой отчетности надлежащая терминология, включая наименование каждого отчета в составе финансовой отчетности.
14. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, то оценка, требуемая в соответствии с пунктами 12–13, должна также включать оценку того, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление. Оценка аудитором того, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление, должна включать рассмотрение (см. пункты А7–А9):
- (a) общего представления финансовой отчетности, ее структуры и содержания;
 - (b) того, представляет ли финансовая отчетность с соответствующими примечаниями лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.
15. Аудитор должен оценить, содержит ли финансовая отчетность надлежащую ссылку на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности или ее описание (см. пункты А10–А15).

Форма аудиторского мнения

16. Аудитор должен выразить немодифицированное мнение, если он приходит к выводу о том, что финансовая отчетность во всех существенных аспектах подготовлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
17. Если аудитор:
- (a) на основании полученных аудиторских доказательств делает вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения, или;
 - (b) не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений,
- он должен модифицировать мнение в аудиторском заключении в соответствии с положениями МСА 705 (пересмотренного).
18. Если финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с требованиями концепции достоверного представления, не обеспечивает достоверного представления, то аудитор должен обсудить это обстоятельство с руководством и в зависимости от требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности и от того, как будет решен данный вопрос, определить, есть ли необходимость модифицировать мнение в аудиторском заключении в соответствии с МСА 705 (пересмотренным) (см. пункт А16).
19. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией соответствия, от аудитора не требуется выполнять оценку того, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление. Однако, в крайне редких случаях, если аудитор делает вывод о том, что такая финансовая отчетность вводит в заблуждение, он должен обсудить это обстоятельство с руководством и в зависимости от того, как будет решен этот вопрос, определить, нужно ли сообщать эту информацию в аудиторском заключении и, если нужно, каким образом (см. пункт А17).

Аудиторское заключение

20. Аудиторское заключение должно быть в письменной форме (см. пункты А18–А19).

Аудиторское заключение по результатам аудита, проведенного в соответствии с Международными стандартами аудита

Заголовок

21. Аудиторское заключение должно иметь заголовок, четко указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора (см. пункт А20).

Адресат

22. Адресат аудиторского заключения должен быть обозначен надлежащим образом в соответствии с условиями аудиторского задания (см. пункт А21).

Мнение аудитора

23. Первый раздел аудиторского заключения должен включать мнение аудитора и иметь заголовок «Мнение».
24. В разделе «Мнение» аудиторского заключения также необходимо:
- (a) указать организацию, в отношении финансовой отчетности которой проведен аудит;
 - (b) указать на факт проведения аудита данной финансовой отчетности;
 - (c) указать название каждого отчета, который входит в состав финансовой отчетности;
 - (d) дать ссылку на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики;
 - (e) указать дату или период, охваченный каждым финансовым отчетом, входящим в состав финансовой отчетности (см. пункты А22–А23).
25. При выражении немодифицированного мнения о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления, мнение аудитора, если иное не предусмотрено законом или нормативным актом, должно содержать одну из следующих формулировок, которые рассматриваются как равноценные:
- (a) по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или;
 - (b) по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность дает правдивое и достоверное представление о [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] (см. пункты А24–А31).
26. При выражении немодифицированного мнения о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией соответствия, мнение аудитора должно указывать на то, что прилагаемая финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] (см. пункты А26–А31).
27. Если применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются не МСФО, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности, или не Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности для организаций общественного сектора, то мнение аудитора должно содержать указание на юрисдикцию, в которой принята соответствующая концепция подготовки финансовой отчетности.

Основание для выражения мнения

28. Аудиторское заключение должно включать раздел с заголовком «Основание для выражения мнения», следующий непосредственно за разделом «Мнение» (см. пункт А32), а также:
- (a) содержать заявление о том, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита (см. пункт А33);
 - (b) содержать ссылку на раздел аудиторского заключения, описывающий обязанности аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита;
 - (c) включать заявление о том, что аудитор независим по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнил прочие этические обязанности аудитора в соответствии с данными требованиями. Это заявление должно указывать на юрисдикцию, в которой приняты соответствующие этические требования, или содержать ссылку на *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ)* (см. пункты А34–А39);

- (d) содержать заявление о том, считает ли аудитор, что полученные им аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения мнения аудитора.

Непрерывность деятельности

29. Во всех применимых случаях аудитор должен предоставлять заключение в соответствии с МСА 570 (пересмотренным)¹³.

Ключевые вопросы аудита

30. В случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, аудитор должен в аудиторском заключении сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701.
31. Если от аудитора иным образом, например в соответствии с законом или нормативным актом, требуется или аудитор решает сообщить информацию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении, он должен сделать это в соответствии с МСА 701 (см. пункты А40–А42).

Прочая информация

32. Во всех применимых случаях аудитор должен предоставлять заключение в соответствии с МСА 720 (пересмотренным).

Ответственность за финансовую отчетность

33. Аудиторское заключение должно включать раздел, озаглавленный «Ответственность руководства за финансовую отчетность». В аудиторском заключении должен быть использован термин, уместный в контексте нормативно-правовой базы конкретной юрисдикции, а использование термина «руководство» не является обязательным. В некоторых юрисдикциях может быть приведено указание на лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункт А44).
34. В этом разделе аудиторского заключения должна быть описана ответственность руководства за следующее (см. пункты А45–А48):
- (a) за подготовку данной финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности и за систему внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
 - (b) за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность¹⁴ и уместности применения допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, а также надлежащего характера раскрытия, если применимо, сведений, относящихся к непрерывности деятельности. Разъяснение ответственности руководства за выполнение этой оценки должно включать описание того, в каких случаях применение допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, уместно (см. пункт А48).
35. В этом разделе аудиторского заключения также должны быть указаны лица, ответственные за осуществление надзора за процессом составления финансовой отчетности, если лица, ответственные за выполнение такого надзора, отличны от лиц, выполняющих обязанности, описанные в пункте 34 выше. В этом случае в заголовке данного раздела должно быть также сделано указание на «лиц, отвечающих за корпоративное управление» или использован термин, применимый в контексте нормативно-правовой базы конкретной юрисдикции (см. пункт А49).
36. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, описание ответственности руководства за подготовку финансовой отчетности в аудиторском заключении должно содержать указание на «подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности» или «подготовку финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление», в зависимости от обстоятельств.

¹³ МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности», пункты 21–23

¹⁴ МСА 570 (пересмотренный), пункт 2

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

37. Аудиторское заключение должно включать раздел, озаглавленный «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности».
38. Этот раздел аудиторского заключения должен содержать заявления о том, что (см. пункт А50):
- (a) цель аудитора состоит в том, чтобы:
 - (i) получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
 - (ii) выпустить аудиторское заключение, включающее аудиторское мнение (см. пункт А51);
 - (b) разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда может выявить имеющееся существенное искажение;
 - (c) искажения могут возникать в результате недобросовестных действий или ошибок, в связи с этим аудитор должен:
 - (i) либо пояснять, что они считаются существенными, если можно достаточно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе этой финансовой отчетности¹⁵;
 - (ii) либо предоставить определение или описание существенности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (см. пункт А52).
39. Раздел аудиторского заключения «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» должен также (см. пункт А50):
- (a) содержать заявление о том, что в рамках аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, аудитор применяет профессиональное суждение и сохраняет профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита;
 - (b) включать описание аудита с указанием того, что аудитор несет ответственность за следующее:
 - (i) выявление и оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разработку и проведение аудиторских процедур в ответ на эти риски; получение аудиторских доказательств, являющихся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения аудиторского мнения. Риск невыявления существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск невыявления существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленное неотражение или искаженное представление данных или действия в обход системы внутреннего контроля;
 - (ii) получение понимания системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации. В тех случаях, когда аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности, он должен исключить фразу о том, что рассмотрение аудитором системы внутреннего контроля выполнялось не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации;
 - (iii) оценку надлежащего характера применяемой учетной политики, а также обоснованности оценочных значений, рассчитанных руководством, и соответствующего раскрытия информации руководством;

¹⁵ МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», пункт 2

- (iv) вывод о правомерности применения руководством допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если аудитор пришел к выводу о наличии существенной неопределенности, он должен обратить внимание в аудиторском заключении на соответствующую раскрываемую в финансовой отчетности информацию или, если такого раскрытия информации недостаточно, модифицировать мнение. Выводы аудитора основываются на аудиторских доказательствах, полученных до даты аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
 - (v) если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, оценку общего представления финансовой отчетности, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено достоверное представление о них;
- (c) если применяется МСА 600¹⁶, включать дополнительное описание ответственности аудитора для задания по аудиту группы с указанием того, что:
- (i) аудитор несет ответственность за получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении финансовой информации об организациях или хозяйственной деятельности внутри группы для того, чтобы выразить мнение о финансовой отчетности группы;
 - (ii) аудитор несет ответственность за общее руководство заданием по аудиту группы, осуществление надзора за ходом аудита и его выполнение;
 - (iii) аудитор несет полную ответственность за аудиторское мнение.
40. Раздел «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» аудиторского заключения должен также (см. пункт A50):
- (a) указывать на то, что аудитор осуществляет информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита и о значимых вопросах, выявленных в ходе аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые аудитор выявляет в процессе аудита;
 - (b) при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, указывать на то, что аудитор предоставляет лицам, отвечающим за корпоративное управление, заявление о том, что он выполнял все соответствующие этические требования в отношении независимости и довел до их сведения информацию обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно считать оказывающими влияние на независимость аудитора, и, если необходимо, обо всех соответствующих мерах предосторожности;
 - (c) при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и других организаций, в отношении которых в соответствии с МСА 701 сообщается информация о ключевых вопросах аудита, указывать на то, что из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор выбирает вопросы, являющиеся наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, представляющие собой ключевые вопросы аудита. Аудитор раскрывает эти вопросы в аудиторском заключении, кроме случаев, когда публичное раскрытие информации об этих вопросах запрещено законом или нормативным актом или когда, в крайне редких случаях, аудитор приходит к выводу о том, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в аудиторском заключении, так как можно с достаточным основанием предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения (см. пункт A53).

¹⁶ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»

Место отражения описания ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности

41. Описание ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности, требуемое согласно пунктам 39–40, должно быть включено (см. пункт А54):
 - (а) в текст аудиторского заключения;
 - (b) в приложение к аудиторскому заключению, причем в этом случае аудиторское заключение должно включать ссылку на расположение этого приложения, или (см. пункты А54–А55);
 - (с) путем размещения в аудиторском заключении специальной ссылки на расположение такого описания на сайте соответствующего уполномоченного органа в тех случаях, когда закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают аудитору сделать это (см. пункты А54, А56–А57).
42. Если аудитор делает ссылку на описание ответственности аудитора на сайте соответствующего уполномоченного органа, он должен установить, что такое описание отражает требования пунктов 39–40 настоящего стандарта и не противоречит им (см. пункт А56).

Обязанности по составлению других отчетов

43. Если на аудитора возлагаются иные обязанности по составлению других отчетов в аудиторском заключении о финансовой отчетности, аудитор излагает эти обязанности по составлению других отчетов в дополнение к обязанностям аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита, эти обязанности по составлению других отчетов должны рассматриваться в отдельном разделе аудиторского заключения, озаглавленном «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» или имеющем иное название, соответствующее содержанию раздела, кроме случаев, когда эти обязанности по предоставлению заключений отражают те же темы, которые представлены в рамках обязанностей по составлению других отчетов в соответствии с Международными стандартами аудита, в этом случае обязанности по составлению других отчетов могут быть представлены в том же разделе, что и соответствующие элементы заключения, предусмотренные требованиями Международных стандартов аудита (см. пункты А58–А60).
44. Если обязанности по составлению других отчетов представлены в том же разделе, что и соответствующие элементы заключения, предусмотренные требованиями Международных стандартов аудита, в аудиторском заключении следует прямо отразить различие между такими обязанностями по составлению других отчетов и обязанностями по предоставлению заключения в соответствии с требованиями Международных стандартов аудита (см. пункт А60).
45. Если аудиторское заключение содержит отдельный раздел, в котором рассматриваются обязанности по составлению других отчетов, то требования пунктов 21–40 настоящего стандарта должны быть включены в раздел, озаглавленный «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности». Раздел «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» должен следовать за разделом «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» (см. пункт А60).

Имя руководителя аудита

46. Имя руководителя аудита должно быть указано в аудиторском заключении при проведении аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации может создать угрозу личной безопасности. В тех редких случаях, когда аудитор намерен не указывать имя руководителя аудита в аудиторском заключении, он должен обсудить это намерение с лицами, отвечающими за корпоративное управление, чтобы довести до их сведения оценку вероятности существования значительной угрозы личной безопасности и серьезности этой угрозы (см. пункты А61–А63).

Подпись аудитора

47. Аудиторское заключение должно быть подписано (см. пункты А64–А65).

Адрес аудитора

48. В аудиторском заключении должно быть указано место нахождения аудитора в юрисдикции, где он осуществляет свою деятельность.

Дата аудиторского заключения

49. Аудиторское заключение не должно быть датировано более ранним числом, чем дата получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых основано мнение аудитора о финансовой отчетности, включая доказательства того, что (см. пункты А66–А69):
- (a) подготовлены все отчеты, составляющие финансовую отчетность с соответствующими примечаниями;
 - (b) лица, имеющие полномочия, подтвердили, что несут ответственность за данную финансовую отчетность.

Аудиторское заключение, предусмотренное законом или нормативным актом

50. Если в соответствии с законом или нормативным актом конкретной юрисдикции аудитор должен использовать определенный порядок изложения или определенную формулировку аудиторского заключения, то такое заключение должно иметь ссылку на Международные стандарты аудита только в том случае, если оно включает как минимум каждый из следующих элементов (см. пункты А70–А71):
- (a) заголовок;
 - (b) адресат, как того требуют условия задания;
 - (c) раздел «Мнение», в котором выражается мнение о финансовой отчетности и содержится указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, использованную для подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию, в которой принята соответствующая концепция подготовки финансовой отчетности, отличная от Международных стандартов финансовой отчетности или Международных стандартов финансовой отчетности для организаций государственного сектора (см. пункт 27);
 - (d) указание на финансовую отчетность организации, прошедшей аудит;
 - (e) заявление о независимости аудитора по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнении им прочих этических обязанностей в соответствии с данными требованиями. Это заявление должно указывать на юрисдикцию, в которой приняты соответствующие этические требования, или содержать ссылку на Кодекс СМСЭБ;
 - (f) раздел, предусмотренный требованиями к составлению аудиторского заключения, изложенными в пункте 22 МСА 570 (пересмотренного), который не противоречит этим требованиям, если применимо;
 - (g) раздел «Основание для выражения мнения с оговоркой (или отрицательного мнения)», предусмотренный требованиями к составлению аудиторского заключения, изложенными в пункте 23 МСА 570 (пересмотренного), который не противоречит этим требованиям, если применимо;
 - (h) раздел, который содержит информацию в соответствии с требованиями МСА 701 или дополнительную информацию об аудите, предписанную законом или нормативным актом, и который отражает требования к составлению заключений, предусмотренные этим стандартом, и не противоречит данным требованиям, если применимо¹⁷ (см. пункты А72–А75);
 - (i) раздел, который отражает требования к составлению заключений, предусмотренные пунктом 24 МСА 720 (пересмотренного), и который не противоречит этим требованиям, если применимо;

¹⁷ МСА 701, пункты 11–16

- (j) описание ответственности руководства за подготовку финансовой отчетности и определение лиц, ответственных за осуществление надзора за процессом составления финансовой отчетности, которое отражает требования пунктов 33–36 и не противоречит им;
- (k) ссылка на Международные стандарты аудита, закон или нормативный акт и на описание ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности, которое отражает требования пунктов 37–40 и не противоречит им (см. пункты А50–А53).
- (l) имя руководителя аудита в случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации может создать угрозу личной безопасности;
- (m) подпись аудитора;
- (n) адрес аудитора;
- (o) дата аудиторского заключения.

Аудиторское заключение по результатам аудита, проведенного в соответствии со стандартами аудита определенной юрисдикции и Международными стандартами аудита

51. От аудитора может потребоваться проведение аудита в соответствии со стандартами аудита определенной юрисдикции («национальными стандартами аудита»), но в дополнение к ним при проведении аудита он может соблюдать и Международные стандарты аудита. В этом случае аудиторское заключение может содержать указание на Международные стандарты аудита в дополнение к национальным стандартам аудита, однако аудитор имеет право делать это только в следующих случаях (см. пункты А76–А77):
 - (a) при отсутствии противоречия между требованиями национальных стандартов аудита и требованиями Международных стандартов аудита, наличие которого привело бы к тому, что аудитор (i) сформировал бы другое мнение или (ii) не включил бы раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения», которые в определенных обстоятельствах требуются в соответствии с Международными стандартами аудита;
 - (b) если аудиторское заключение включает как минимум каждый из элементов, предусмотренных в пунктах 50(a)–(o), в тех случаях, когда аудитор использует порядок изложения или формулировки, предписанные национальными стандартами аудита. При этом ссылку на закон или нормативный акт в пункте 50(k) следует рассматривать как ссылку на национальные стандарты аудита. Поэтому в аудиторском заключении должны быть указаны эти национальные стандарты аудита.
52. Если аудиторское заключение содержит ссылку как на национальные стандарты аудита, так и на Международные стандарты аудита, в таком аудиторском заключении должна быть указана юрисдикция происхождения национальных стандартов аудита.

Дополнительная информация, представляемая с финансовой отчетностью (см. пункты А78–А84)

53. Если вместе с проаудированной финансовой отчетностью представлена дополнительная информация, которая не требуется применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, аудитор должен оценить, является ли, тем не менее, дополнительная информация, согласно профессиональному суждению аудитора, неотъемлемой частью финансовой отчетности в силу характера и формы представления данной дополнительной информации. В тех случаях, когда она является неотъемлемой частью финансовой отчетности, на эту дополнительную информацию должно распространяться аудиторское мнение.
54. Если дополнительная информация, представление которой не требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, не является неотъемлемой частью финансовой отчетности, аудитор должен оценить, представлена ли эта дополнительная информация таким образом, что она в достаточной степени явно отделима от проаудированной финансовой отчетности. Если такое представление отсутствует, аудитор должен обратиться к руководству с просьбой изменить способ представления непроаудированной дополнительной информации. Если руководство отказывается это сделать, аудитор должен указать непроаудированную дополнительную информацию и пояснить в аудиторском заключении, что аудит указанной дополнительной информации не проводился.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Качественные аспекты учетной практики организации (см. пункт 12)

- A1. Руководство применяет суждения в отношении показателей, содержащихся в финансовой отчетности, и раскрытой в ней информации.
- A2. МСА 260 (пересмотренный) рассматривает качественные аспекты учетной практики организации¹⁸. В процессе рассмотрения качественных аспектов учетной практики организации аудитор может получить информацию о возможной предвзятости суждений руководства. Аудитор может прийти к выводу о том, что совокупное воздействие недостаточной объективности в сочетании с воздействием неисправленных искажений приводит к существенному искажению финансовой отчетности в целом. Признаки недостаточной объективности, которая может повлиять на оценку аудитором того, имеет ли место существенное искажение финансовой отчетности в целом, включают следующее:
- выборочная корректировка искажений, доведенных до сведения руководства в ходе аудита (например, корректировка искажений, которые приводят к увеличению отражаемых в финансовой отчетности показателей прибыли, но не искажений, которые приводят к их снижению);
 - возможная предвзятость руководства при расчете оценочных значений.
- A3. В МСА 540¹⁹ рассматривается возможная предвзятость руководства при расчете оценочных значений. Признаки возможной предвзятости руководства не представляют собой искажений для целей формирования выводов об обоснованности отдельных оценочных значений. Тем не менее они могут оказать влияние на оценку аудитором того, отсутствует ли существенное искажение финансовой отчетности в целом.

Учетная политика, надлежащим образом раскрытая в финансовой отчетности (см. пункт 13(a))

- A4. При оценке того, раскрываются ли в финансовой отчетности основные положения выбранной и примененной учетной политики, аудитор рассматривает такие вопросы, как:
- раскрыта ли вся раскрываемая информация, касающаяся основных положений учетной политики, которые должны быть включены согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
 - является ли информация об основных положениях учетной политики, которая была раскрыта, значимой и, таким образом, влияет ли на критерии признания, оценки и представления согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности, применяемой к операциям, остаткам по счетам и раскрытию информации в финансовой отчетности, в определенных обстоятельствах деятельности организации и ее окружения;
 - понятность, с которой представлены основные положения учетной политики.

Информация, представленная в финансовой отчетности, уместна, надежна, сопоставима и понятна (см. пункт 13(d))

- A5. Оценка понятности финансовой отчетности включает рассмотрение следующих вопросов:
- представлена ли информация в финансовой отчетности однозначно и кратко;
 - приводится ли важная раскрываемая информация отдельно (то есть подчеркивается ли осязаемая ценность специфической информации об организации для пользователей), в частности, тогда, когда раскрываемая информация размещена путем обозначения ее местонахождения перекрестными ссылками, причем это не влечет за собой значительных трудностей для пользователей в идентификации нужной информации.

¹⁸ МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», Приложение 2

¹⁹ МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации», пункт 21

Раскрытие влияния существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности (см. пункт 13(е))

А6. Обычно в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией общего назначения, отражается финансовое положение организации, ее финансовые результаты и движение денежных средств. Оценка того, как финансовая отчетность с точки зрения применимой концепции подготовки финансовой отчетности обеспечивает адекватное раскрытие информации, необходимое для того, чтобы заинтересованные пользователи поняли влияние существенных операций и событий на финансовое положение организации, ее финансовые результаты и движение денежных средств, определяется:

- пределом, до которого информация в финансовой отчетности является актуальной и отражающей особенности деятельности организации;
- тем, является ли вся раскрываемая информация адекватной, чтобы служить пониманию предполагаемыми пользователями:
 - характера и объема возможных активов и обязательств организации, возникающих из операций или событий, которые не соответствуют критериям признания (или критериям непризнания), установленным применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - характера и объема рисков существенного искажения, возникающих из операций и событий;
 - методов, которые были использованы, а также допущений и суждений, включая изменения в них, которые влияют на представляемые суммы или другую раскрываемую информацию, включая соответствующий анализ чувствительности.

Оценка того, достигается ли достоверное представление в финансовой отчетности (см. пункт 14)

- А7. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности признают прямо или косвенно концепцию достоверного представления.²⁰ Как указано в пункте 7(b) настоящего стандарта, концепция достоверного представления²¹ финансовой отчетности не только требует соблюдения положений концепции, но признает в явной форме или подразумевает, что от руководства может потребоваться раскрытие информации в большем объеме, чем предусмотрено этой концепцией²².
- А8. Оценка аудитором того, обеспечивает ли достоверное представление финансовая отчетность как в отношении представления, так и раскрытия информации, является предметом профессионального суждения. Эта оценка учитывает такие вопросы, как факты и обстоятельства деятельности организации, включая изменения в них, основанные на понимании аудитором организации и аудиторских доказательствах, полученных в течение аудита. Оценка также включает в себя рассмотрение, например, того, как раскрываемая информация нацелена на достижение достоверного представления, в отношении вопросов, которые могут быть существенными (так, в общем случае искажения считаются существенными, если они, как этого можно обоснованно предположить, могут повлиять на экономические решения пользователей, основанные на финансовой отчетности в целом), таких как влияние изменяющихся требований финансовой отчетности или изменения в экономической среде.
- А9. Оценка того, достигается ли достоверное представление в финансовой отчетности, может включать, например, обсуждение с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, их точки зрения на то, по какой причине отдельное положение было выбрано, а также на то, какие могли быть альтернативные подходы. Обсуждению могут подлежать, например:

²⁰ Например, Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) указано, что достоверное представление требует достоверного представления влияния операций, прочих событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, дохода и расходов

²¹ См МСА 200, пункт 13(а)

²² Например, МСФО могут потребовать от организации обеспечить дополнительное раскрытие информации, наряду с требованиями отдельных стандартов, которое необходимо пользователям для понимания влияния отдельных операций, других событий и условий на финансовое положение и результаты деятельности организации (МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», пункт 17 (с))

- степень, в которой суммы в финансовой отчетности сгруппированы или разгруппированы, и то, являются ли представление или раскрываемая информация затеяющими полезную информацию или приводящими к искаженному представлению;
- последовательность применения практики, принятой для отрасли, или то, как любые отступления от нее могут быть признаны соответствующими обстоятельствам деятельности организации и, таким образом, быть оправданными.

Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 15)

- A10. Как объясняется в МСА 200, подготовка финансовой отчетности руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, требует включения в финансовую отчетность надлежащего описания применимой концепции подготовки финансовой отчетности²³. Такое описание информирует пользователей финансовой отчетности о концепции, лежащей в ее основе.
- A11. Указание на то, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с определенной применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, уместно только в том случае, если финансовая отчетность соответствует всем требованиям этой концепции подготовки финансовой отчетности, действующим в том периоде, который охватывает финансовая отчетность.
- A12. Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности, содержащее неточные условные или ограничивающие формулировки (например, «финансовая отчетность в значительной степени соответствует Международным стандартам финансовой отчетности»), не является надлежащим описанием данной концепции, поскольку оно может ввести в заблуждение пользователей финансовой отчетности.

Ссылка на несколько концепций подготовки финансовой отчетности

- A13. В некоторых случаях в финансовой отчетности может быть указано, что отчетность была подготовлена в соответствии с двумя концепциями подготовки финансовой отчетности (например, национальной концепцией и МСФО). Это возможно, если руководство обязано принять или приняло решение подготовить финансовую отчетность в соответствии с двумя концепциями подготовки финансовой отчетности, в этом случае обе концепции являются применимыми концепциями подготовки финансовой отчетности. Такое описание приемлемо тогда, когда финансовая отчетность соответствует каждой из двух концепций подготовки финансовой отчетности. Для того чтобы финансовая отчетность расценивалась как подготовленная в соответствии с обеими концепциями, она должна одновременно соответствовать обеим концепциям без необходимости проведения сверки отчетов. На практике одновременное соответствие маловероятно, если только в рамках соответствующей юрисдикции вторая концепция (например, МСФО) была утверждена как национальная концепция или были устранены все барьеры, препятствующие соответствию этой концепции.
- A14. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с одной концепцией подготовки финансовой отчетности и содержащая примечание или дополнительный отчет, в котором отражается сверка данной отчетности с результатами, которые были представлены в отчетности, подготовленной в соответствии с другой концепцией, не является отчетностью, подготовленной в соответствии с этой другой концепцией подготовки финансовой отчетности. Это вызвано тем, что такая финансовая отчетность не содержит всей информации в той форме, которая требуется в соответствии с указанной другой концепцией.
- A15. Однако финансовая отчетность может быть подготовлена в соответствии с одной применимой концепцией подготовки финансовой отчетности и дополнительно в примечаниях к финансовой отчетности может быть описано, в какой степени эта финансовая отчетность соответствует другой концепции (например, финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с национальной концепцией, которая также описывает степень, в которой она соответствует МСФО). Такое описание представляет собой дополнительную финансовую информацию, как было указано в пункте 54, и на нее распространяется аудиторское мнение, если невозможно со всей очевидностью установить ее отличие от проаудированной финансовой отчетности.

²³ МСА 200, пункты А2–А3

Форма аудиторского мнения

- A16. В некоторых случаях финансовая отчетность, даже подготовленная в соответствии с требованиями концепции достоверного представления, не обеспечивает достоверного представления. В этом случае руководство может включить в отчетность дополнительное раскрытие информации, помимо той, раскрытие которой является обязательным в соответствии с требованиями этой концепции, или, в крайне редких случаях, отступить от какого-либо требования концепции с целью обеспечить достоверность финансовой отчетности (см. пункт 18).
- A17. Если в соответствии с МСА 210 аудитор установил, что данная концепция является приемлемой, то только в крайне редких случаях финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией соответствия, будет рассматриваться аудитором как вводящая в заблуждение (см. пункт 19)²⁴.

Аудиторское заключение (см. пункт 20)

- A18. Письменное заключение – это заключение на бумажных и электронных носителях.
- A19. В Приложении к настоящему стандарту содержатся примеры аудиторских заключений о финансовой отчетности, включающих элементы, описанные в пунктах 21–49. За исключением разделов «Мнение» и «Основание для выражения мнения», настоящий стандарт не устанавливает требований к порядку размещения элементов аудиторского заключения. Однако настоящий стандарт требует использования конкретных заголовков, которые предназначены для того, чтобы сделать аудиторские заключения, относящиеся к аудиту, проведенному в соответствии с Международными стандартами аудита, более узнаваемыми, особенно в ситуациях, когда элементы аудиторского заключения представлены в порядке, отличающемся от порядка в примерах аудиторских заключений, приведенных в Приложении к настоящему стандарту.

*Аудиторское заключение по результатам аудита, проведенного в соответствии с Международными стандартами аудита***Заголовок (см. пункт 21)**

- A20. Заголовок, указывающий на то, что данное заключение является заключением независимого аудитора, например «Аудиторское заключение независимого аудитора», отличает заключение независимого аудитора от заключений, выпущенных другими лицами.

Адресат (см. пункт 22)

- A21. Закон, нормативный акт или условия задания могут указывать, кому должно быть адресовано аудиторское заключение в данной юрисдикции. Аудиторское заключение обычно адресовано тем, для кого данное заключение подготовлено, чаще всего либо акционерам, либо лицам, отвечающим за корпоративное управление, той организации, аудит финансовой отчетности которой проводится.

Мнение аудитора (см. пункт 24–26)**Ссылка на финансовую отчетность, аудит которой был проведен**

- A22. Аудиторское заключение указывает, например, что аудитор провел аудит финансовой отчетности организации, состоящей из [указать название каждого отчета, который входит в состав полного комплекта финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, с указанием даты или периода, охваченного каждым финансовым отчетом], а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.
- A23. Если аудитору известно, что проаудированная финансовая отчетность будет включена в документ, содержащий прочую информацию, например годовой отчет, аудитор может рассмотреть вопрос о том, позволяет ли форма представления указать номера страниц, на которых представлена проаудированная финансовая отчетность. Это поможет пользователям идентифицировать финансовую отчетность, к которой относится аудиторское заключение.

²⁴ МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункт 6(а)

«Отражает достоверно во всех существенных аспектах» или «дает правдивое и достоверное представление»

- A24. Формулировки «отражает достоверно во всех существенных аспектах» или «дает правдивое и достоверное представление» расцениваются как равнозначные. Использование формулировки «отражает достоверно во всех существенных аспектах» или формулировки «дает правдивое и достоверное представление» в каждой конкретной юрисдикции определяется законом или нормативным актом, регулирующими аудит финансовой отчетности в данной юрисдикции, или общепринятой практикой в данной юрисдикции. Если закон или нормативный акт требуют использования другой формулировки, это не влияет на требование пункта 14 настоящего стандарта о том, что аудитор должен оценить достоверное представление финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления.
- A25. Когда аудитор выражает немодифицированное мнение, не следует использовать такие формулировки, как «если учитывать представленное выше объяснение» или «при условии что», применительно к данному мнению, так как они могут означать условное мнение либо недостаточную обоснованность или модификацию мнения.

Описание финансовой отчетности и представленных в ней сведений

- A26. Мнение аудитора распространяется на полный комплект финансовой отчетности, определенный требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Например, в соответствии со многими концепциями общего назначения финансовая отчетность может включать: отчет о финансовом положении, отчет о совокупном доходе, отчет об изменениях в капитале, отчет о движении денежных средств и соответствующие примечания, которые обычно включают краткий обзор основных положений учетной политики и прочую пояснительную информацию. В некоторых юрисдикциях дополнительная информация также может считаться неотъемлемой частью финансовой отчетности.
- A27. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, мнение аудитора должно содержать его заявление о том, что финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или дает правдивое и достоверное представление) те сведения (или о тех сведениях), которые должны быть представлены в финансовой отчетности. Например, если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с МСФО, этими сведениями являются *финансовое положение организации на конец периода, а также финансовые результаты и движение денежных средств организации за период, закончившийся на указанную дату*. Следовательно, слова [...] в пункте 25 и других разделах настоящего стандарта должны быть заменены словами, выделенными курсивом в предыдущем предложении, если применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются МСФО, или, в случае другой применимой концепции подготовки финансовой отчетности, словами, описывающими сведения, которые должны быть представлены в финансовой отчетности.

Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности и того, как она может повлиять на мнение аудитора

- A28. Указание применимой концепции подготовки финансовой отчетности при выражении мнения аудитора предназначено для информирования пользователей аудиторского заключения о контексте, в котором выражено мнение аудитора; оно не предназначено для ограничения оценки, требуемой в пункте 14. Применяемая концепция подготовки финансовой отчетности определяется при помощи следующих формулировок:

« в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности» или

« . в соответствии с принципами бухгалтерского учета, общепринятыми в юрисдикции X ...»

- A29. Если применимая концепция подготовки финансовой отчетности включает стандарты финансовой отчетности и требования законов или нормативных актов, концепция определяется при помощи таких формулировок, как «...в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и требованиями Закона о корпорациях юрисдикции X». В МСА 210 рассматриваются обстоятельства, при которых существуют противоречия между стандартами финансовой отчетности и законодательными или нормативными требованиями²⁵

²⁵ МСА 210, пункт 18

A30. Как указано в пункте А8, финансовая отчетность может быть подготовлена в соответствии с двумя концепциями подготовки финансовой отчетности, что означает, что обе концепции являются применимыми концепциями подготовки финансовой отчетности. Следовательно, при формировании мнения аудитора каждая концепция рассматривается отдельно, а мнение аудитора в соответствии с пунктами 25–27 относится к обоим концепциям, как указано ниже:

- (а) если финансовая отчетность соответствует требованиям каждой из концепций подготовки в отдельности, выражаются два мнения: мнение о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с одной из применимых концепций подготовки финансовой отчетности (например, в соответствии с национальной концепцией), и мнение о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с другой применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (например, в соответствии с МСФО). Эти мнения могут быть выражены в отдельности или в одном предложении (например, следующим образом: финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах [...] в соответствии с принципами бухгалтерского учета, общепринятыми в юрисдикции X, и в соответствии с МСФО);
- (б) если финансовая отчетность соответствует одной из концепций, но не соответствует другой концепции, может быть выражено немодифицированное мнение о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с одной концепцией (например, в соответствии с национальной концепцией), но при этом может быть выражено модифицированное мнение относительно другой концепции (например, МСФО) в соответствии с МСА 705 (пересмотренным).

A31. Как указано в пункте А13, в финансовой отчетности может содержаться заявление о ее соответствии применимой концепции подготовки финансовой отчетности и, кроме того, может раскрываться степень ее соответствия другой концепции подготовки финансовой отчетности. Мнение аудитора распространяется на данную дополнительную информацию, если невозможно со всей очевидностью разграничить ее и проаудированную финансовую отчетность (см. пункты 53–54 и соответствующее руководство по применению, пункты А78–А86). Следовательно:

- (а) если раскрытие информации в отношении соответствия другой концепции вводит в заблуждение, то в соответствии с МСА 705 (пересмотренным) выражается модифицированное мнение;
- (б) если такое раскрытие информации не вводит в заблуждение, но аудитор считает, что оно имеет настолько большое значение, что является основополагающим для понимания финансовой отчетности ее пользователями, то в соответствии с МСА 706 (пересмотренным) добавляется раздел «Важные обстоятельства», привлекающий внимание пользователя к данному раскрытию информации.

Основание для выражения мнения (см. пункт 28)

A32. Раздел «Основание для выражения мнения» содержит важные данные о контексте мнения аудитора. В связи с этим настоящий стандарт требует, чтобы раздел «Основание для выражения мнения» был расположен в аудиторском заключении непосредственно после раздела «Мнение».

A33. Указание используемых стандартов должно показать пользователям аудиторского заключения, что аудит проводился в соответствии с установленными стандартами.

Соответствующие этические требования (см. пункт 28 (с))

A34. Указание юрисдикции происхождения соответствующих этических требований повышает прозрачность требований, относящихся к конкретному аудиторскому заданию. В МСА 200 разъясняется, что соответствующие этические требования обычно включают положения частей А и Б Кодекса СМСЭБ, относящихся к аудиту финансовой отчетности, а также более строгие национальные требования²⁶. Когда соответствующие этические требования включают требования Кодекса СМСЭБ, заявление может также содержать ссылку на Кодекс СМСЭБ. Если все этические требования, применимые к конкретному аудиту, представляют собой требования Кодекса СМСЭБ, указание юрисдикции происхождения в заявлении не является обязательным.

A35. В некоторых юрисдикциях соответствующие этические требования могут содержаться в нескольких различных источниках, таких как кодекс или кодексы этики, дополнительные

²⁶ МСА 200, пункт А14

правила и требования в рамках закона или нормативного акта. Если требования независимости и другие этические требования содержатся в ограниченном количестве источников, аудитор может принять решение указать название соответствующего источника или источников (например, название кодекса, правила или нормативного акта, применимых в данной юрисдикции) или может дать ссылку на термин, который одинаково понятен всем и надлежащим образом обобщает эти источники (например, требования независимости для аудита частных организаций в юрисдикции X).

- A36. Закон или нормативный акт, национальные стандарты аудита или условия аудиторского задания могут требовать от аудитора представления в аудиторском заключении более конкретной информации об источниках соответствующих этических требований, в том числе касающихся независимости, которые применимы к аудиту финансовой отчетности.
- A37. При определении надлежащего объема информации, которую необходимо включить в аудиторское заключение, когда существует несколько источников соответствующих этических требований, применимых к аудиту финансовой отчетности, важно учесть необходимость соблюдения баланса между прозрачностью и риском того, что понимание прочей полезной информации в аудиторском заключении будет затруднено.

Особенности аудита группы

- A38. При проведении аудита группы в случае наличия нескольких источников соответствующих этических требований, в том числе касающихся независимости, ссылка в аудиторском заключении на юрисдикцию обычно относится к соответствующим этическим требованиям, применимым к команде аудитора группы. Это объясняется тем, что в случае аудита группы на аудиторов компонентов распространяются этические требования, применимые к аудиту группы²⁷.
- A39. Настоящий стандарт не устанавливает конкретных требований независимости или этических требований для аудиторов, включая аудиторов компонентов, и поэтому не расширяет и не отменяет каким-либо иным образом требования Кодекса СМСЭБ или иные этические требования, которые распространяются на команду аудитора группы. Настоящий стандарт также не требует, чтобы на аудитора компонента во всех случаях распространялись те же конкретные требования независимости, которые распространяются на команду аудитора группы. В результате соответствующие этические требования, в том числе относящиеся к независимости, применительно к аудиту группы, могут оказаться сложными. МСА 600²⁸ содержит указания для аудиторов, выполняющих работу в отношении финансовой информации компонента в случае аудита группы, включая ситуации, когда аудитор компонента не отвечает требованиям независимости, применимым к аудиту группы.

Ключевые вопросы аудита (см. пункт 31)

- A40. Закон или нормативный акт могут содержать требование об информировании о ключевых вопросах аудита в случае аудита организаций, не являющихся организациями, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, например организаций, которые в этом законе или нормативном акте характеризуются как общественно значимые организации.
- A41. Аудитор может также принять решение об информировании о ключевых вопросах аудита в отношении других организаций, включая организации, которые могут быть общественно значимыми, например, в связи с многочисленностью или разнообразием заинтересованных лиц или с учетом характера и размеров бизнеса. Примерами таких организаций могут быть финансовые институты (такие как банки, страховые компании и пенсионные фонды), а также другие организации, в частности благотворительные.
- A42. МСА 210 требует, чтобы аудитор согласовывал условия аудиторского задания с руководством организации и лицами, отвечающими за корпоративное управление, в зависимости от обстоятельств, и разъясняет, что функции руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, при согласовании условий аудиторского задания зависят от структуры управления организацией и применимых закона или нормативного акта²⁹. МСА 210 также требует, чтобы письмо-соглашение об условиях задания или письменная договоренность в другой подходящей

²⁷ МСА 600, пункт А37

²⁸ МСА 600, пункты 19–20

²⁹ МСА 210, пункты 9 и А21.

форме включали ссылку на ожидаемую форму или содержание всех отчетов и заключений, которые должны быть выпущены аудитором³⁰. В тех случаях, когда от аудитора не требуется информировать о ключевых вопросах аудита, МСА 210³¹ разъясняет, что, возможно, будет целесообразно, если в условиях аудиторского задания аудитор укажет на возможность информирования о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении, а в некоторых юрисдикциях аудитору может быть необходимо дать такое указание в условиях аудиторского задания, чтобы сохранить возможность сделать это.

Особенности организаций государственного сектора

- A43. Организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, редко относятся к организациям государственного сектора. Однако организации государственного сектора могут быть значимыми в связи с их размерами, сложностью или общественной значимостью. В таких случаях в соответствии с требованиями закона или нормативного акта аудитор организации государственного сектора может быть обязан сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении или он может принять решение сделать это по другим причинам.

Ответственность за финансовую отчетность (см. пункты 33–35)

- A44. В МСА 200 разъясняется основополагающее допущение, относящееся к ответственности руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, исходя из которого проводится аудит в соответствии с Международными стандартами аудита³². Руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, принимают ответственность за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая в соответствующих случаях ее достоверное представление. Руководство также принимает на себя ответственность за систему внутреннего контроля, которую оно считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок. Описание ответственности руководства в аудиторском заключении включает ссылку на оба вида ответственности, поскольку это помогает объяснить пользователям основополагающее допущение, исходя из которого проводится аудит. МСА 260 (пересмотренный) использует термин «лица, отвечающие за корпоративное управление» для описания лица (лиц) или организации (организаций), в обязанности которых входит осуществление надзора за организацией, и приводит информацию о различных вариантах структуры корпоративного управления в различных юрисдикциях и организациях.
- A45. Могут возникнуть обстоятельства, при которых аудитору надлежит добавить к описанию ответственности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, как указано в пунктах 34–35, информацию, отражающую дополнительные обязанности, которые относятся к подготовке финансовой отчетности в контексте конкретной юрисдикции или специфики организации.
- A46. МСА 210 требует, чтобы аудитор согласовал ответственность руководства в письме-соглашении об условиях задания или в письменной договоренности другой подходящей формы³³. МСА 210 предусматривает некоторую гибкость в этих вопросах, объясняя, что если закон или нормативный акт устанавливают ответственность руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, за подготовку финансовой отчетности, то аудитор может решить, что закон или нормативный акт включает обязанности, которые, по суждению аудитора, равноценны по своей сути обязанностям, изложенным в МСА 210. Для таких равноценных обязанностей аудитор может использовать формулировку данного закона или нормативного акта для их описания в письме-соглашении об условиях задания или письменной договоренности другой подходящей формы. В таких случаях эта формулировка может также использоваться в аудиторском заключении для описания ответственности руководства, как того требует пункт 34(а) настоящего стандарта. В других обстоятельствах, включая те, в которых аудитор решает не использовать формулировку закона или нормативного акта, включенную в письмо-соглашение об условиях задания, используется формулировка пункта 34(а) настоящего

³⁰ МСА 210, пункт 10

³¹ МСА 210, пункт A23a

³² МСА 200, пункт 13(j)

³³ МСА 210, пункты 6(b)(i)–(ii)

стандарта. В дополнение к включению описания ответственности руководства в аудиторское заключение, как того требует пункт 34, аудитор также может сослаться на более детальное описание этой ответственности, включив ссылку на источник, из которого может быть получена такая информация (например, годовой отчет организации или сайт соответствующего уполномоченного органа).

A47. В некоторых юрисдикциях закон или нормативный акт, регламентирующие обязанности руководства, могут содержать конкретную ссылку на ответственность за качество бухгалтерских регистров и счетов или системы учета в целом. Так как бухгалтерские регистры, счета и системы являются неотъемлемой частью системы внутреннего контроля (в соответствии с определением в МСА 315 (пересмотренном)³⁴), описания в МСА 210 и в пункте 34 не дают специальных ссылок на них.

A48. В Приложении к настоящему стандарту приведены примеры того, как были бы применены требования пункта 34(b), когда применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются МСФО. Если в качестве применимой концепции подготовки финансовой отчетности используется концепция, отличная от МСФО, примеры заключений, приведенных в Приложении к настоящему стандарту, могут потребовать адаптации для отражения применения других концепций подготовки финансовой отчетности в этих обстоятельствах.

Надзор за составлением финансовой отчетности (см. пункт 35)

A49. Если некоторые (но не все) лица, участвующие в осуществлении надзора за составлением финансовой отчетности, также участвуют в подготовке финансовой отчетности, то описание, как того требует пункт 35 настоящего стандарта, вероятно, необходимо будет изменить, чтобы надлежащим образом отразить конкретные обстоятельства организации. Когда за надзор над составлением финансовой отчетности и за подготовку финансовой отчетности отвечают одни и те же лица, ссылка на ответственность за надзор не требуется.

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности (см. пункты 37–40)

A50. Описание ответственности аудитора в соответствии с требованиями пунктов 37–40 настоящего стандарта может быть изменено для отражения специфики организации, например, когда аудиторское заключение относится к консолидированной финансовой отчетности. Пример 2 в Приложении к настоящему стандарту демонстрирует то, как это может быть сделано.

Цели аудитора (см. пункт 38(a))

A51. В аудиторском заключении разъясняется, что цель аудитора – получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и выпустить аудиторское заключение, включающее аудиторское мнение. Эта цель отличается от ответственности руководства за подготовку финансовой отчетности.

Описание существенности (см. пункт 38(c))

A52. В Приложении к настоящему стандарту приведены примеры того, как было бы применено требование пункта 38(c) о предоставлении описания существенности, когда применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются МСФО. Если в качестве применимой концепции подготовки финансовой отчетности используется концепция, отличная от МСФО, примеры заключений, представленных в Приложении к настоящему стандарту, могут потребовать адаптации для отражения применения других концепций подготовки финансовой отчетности в соответствующих обстоятельствах.

Обязанности аудитора, относящиеся к МСА 701 (см. пункт 40(c))

A53. Аудитор может также счесть необходимым предоставить дополнительную информацию при описании ответственности аудитора в дополнение к информации, которая необходима в соответствии с пунктом 40 (c). Например, аудитор может дать ссылку на требования пункта 9 МСА 701, чтобы определить вопросы, потребовавшие значительного внимания аудитора при проведении аудита, с учетом следующих факторов: областей повышенного оцененного риска существенного искажения или значительных рисков, выявленных в соответствии с МСА 315

³⁴ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт 4(c)

(пересмотренным); значимых суждений аудитора в отношении областей финансовой отчетности, потребовавших значимых суждений руководства, включая оценочные значения, в отношении которых была выявлена высокая степень неопределенности; воздействия на аудит значительных событий или операций, имевших место в течение периода.

Место отражения описания ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности (см. пункты 41, 50(k))

A54. Включение информации, которая необходима в соответствии с пунктами 39-40 настоящего стандарта, в приложение к аудиторскому заключению или предоставление ссылки на сайт соответствующего уполномоченного органа, на котором размещена такая информация, если закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают сделать это, может оказаться полезным для оптимизации содержания аудиторского заключения. Однако в связи с тем, что описание ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности содержит информацию, которая необходима для подтверждения ожиданий пользователей отчетности в отношении аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, в аудиторское заключение необходимо включить ссылку, указывающую, где можно получить такую информацию.

Расположение в приложении (см. пункты 41(b), 50(k))

A55. Пункт 41 разрешает аудитору включать заявления, необходимые в соответствии с пунктами 39-40 и описывающие ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности, в приложение к аудиторскому заключению, если в тексте аудиторского заключения присутствует надлежащая ссылка на расположение приложения. Ниже приводится пример того, каким образом может быть представлена такая ссылка в аудиторском заключении:

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда может выявить имеющееся существенное искажение. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно с достаточным основанием предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе этой финансовой отчетности.

Дальнейшее описание нашей ответственности за аудит финансовой отчетности включено в Приложение X к данному аудиторскому заключению. Это описание, представленное на [укажите номер страницы или другую ссылку на расположение описания], является частью нашего аудиторского заключения.

Ссылка на сайт соответствующего уполномоченного органа (см. пункты 41(c), 42)

A56. Пункт 41 разъясняет, что аудитор может давать ссылку на описание ответственности аудитора, размещенное на сайте соответствующего уполномоченного органа, только если закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают сделать это. Информация на сайте, включенная в аудиторское заключение путем указания конкретной ссылки на место на сайте, где можно найти такую информацию, может описывать работу аудитора или аудит в соответствии с Международными стандартами аудита более широко, но она не должна противоречить описанию, которое необходимо в соответствии с пунктами 39-40 настоящего стандарта. Это означает, что формулировки описания ответственности аудитора на сайте могут быть более детальными или могут описывать другие вопросы, относящиеся к аудиту финансовой отчетности, при условии, что такие формулировки отражают вопросы, описанные в пунктах 39-40, и не противоречат им.

A57. Соответствующим уполномоченным органом может быть разработчик национальных стандартов аудита, регулирующий орган или орган надзора за проведением аудита. Такие организации имеют все возможности для того, чтобы обеспечить точность, полноту и

постоянную доступность стандартизированной информации. Аудитор не должен поддерживать такой сайт. Ниже приводится пример того, каким образом может быть представлена ссылка на сайт в аудиторском заключении:

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда может выявить имеющееся существенное искажение. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности.

Дальнейшее описание нашей ответственности за аудит финансовой отчетности представлено на сайте [*название организации*] по адресу [*ссылка на сайт*]. Это описание является частью нашего аудиторского заключения.

Обязанности по составлению других отчетов (см. пункты 43–45)

- A58. В некоторых юрисдикциях аудитор может иметь дополнительные обязанности, касающиеся предоставления отчетов в отношении других вопросов, помимо обязанностей аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита. Например, аудитора могут попросить подготовить отчет по определенным вопросам, если они привлекут его внимание в ходе аудита финансовой отчетности. В качестве альтернативы аудитор может попросить выполнить конкретные дополнительные процедуры и подготовить по ним отчет или выразить мнение по определенным вопросам, таким как качество бухгалтерских регистров и счетов, системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности или прочая информация. Стандарты аудита, принятые в определенной юрисдикции, часто содержат указания относительно конкретных дополнительных обязанностей аудитора по предоставлению других отчетов в данной юрисдикции.
- A59. В некоторых случаях соответствующие закон или нормативный акт могут потребовать от аудитора или разрешить ему указать эти дополнительные обязанности в аудиторском заключении о финансовой отчетности. В других случаях от аудитора могут потребовать или разрешить ему предоставить заключение в отношении этих обязанностей в отдельном отчете.
- A60. Пункты 43–45 настоящего стандарта разрешают совместное представление прочих обязанностей по предоставлению заключений и обязанностей аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита только в том случае, если они описывают одни и те же вопросы, а формулировки аудиторского заключения однозначно разграничивают прочие обязанности по предоставлению заключений и обязанности аудитора по предоставлению заключений в соответствии с Международными стандартами аудита. Такое однозначное разграничение может обусловить необходимость включения в аудиторское заключение ссылки на прочие обязанности по предоставлению заключений и указания на то, что эти обязанности выходят за рамки обязанностей, предусмотренных Международными стандартами аудита. В противном случае прочие обязанности по предоставлению заключений должны рассматриваться в отдельном разделе аудиторского заключения, озаглавленном «Заключение в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» или имеющем другое название, соответствующее содержанию раздела. В таких случаях пункт 44 требует, чтобы аудитор включил описание обязанностей по предоставлению заключений в соответствии с Международными стандартами аудита в раздел, озаглавленный «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности».

Имя руководителя аудита (см. пункт 46)

- A61. В соответствии с МСКК 1³⁵ аудиторская организация должна устанавливать политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что задания выполняются в

³⁵ МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг», пункт 32

соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями. Независимо от этих требований МСКК 1 указание имени руководителя аудита в аудиторском заключении имеет своей целью обеспечение для пользователей большей прозрачности аудиторского заключения о полном комплекте финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам.

- А62. Закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита могут требовать, чтобы в аудиторское заключение было включено имя руководителя аудита, ответственного за проведение аудита, не являющегося аудитом полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. В соответствии с требованиями закона, нормативного акта или национальных стандартов аудита от аудитора может потребоваться или он может самостоятельно принять решение включить в аудиторское заключение, помимо указания имени руководителя аудита, дополнительную информацию о нем, например номер профессиональной лицензии руководителя аудита, действующей в юрисдикции, в которой осуществляет свою деятельность аудитор.
- А63. В редких случаях аудитор может обнаружить информацию или столкнуться с ситуациями, указывающими на вероятность существования угрозы личной безопасности, которая, если информация о личности руководителя аудита будет разглашена, может привести к причинению физического вреда руководителю аудита, другим членам аудиторской группы или иным тесно связанным с ними лицам. При этом подобные угрозы не включают в себя, например, возникновение угрозы юридической ответственности или наложения юридических, регуляторных или профессиональных санкций. Дополнительная информация относительно вероятности и серьезности возникновения значительной угрозы личной безопасности может быть получена в процессе обсуждения обстоятельств, которые могут привести к причинению физического вреда, с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита могут устанавливать дополнительные требования, имеющие значение для определения возможности отказа от раскрытия информации об имени руководителя аудита.

Подпись аудитора (см. пункт 47)

- А64. Подпись аудитора ставится либо от имени аудиторской организации, либо от имени аудитора, либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции. В некоторых юрисдикциях в дополнение к своей подписи аудитор может быть обязан указать в аудиторском заключении наличие у него квалификации профессионального бухгалтера или тот факт, что аудитор или аудиторская организация (в зависимости от обстоятельств) признаны соответствующим лицензирующим органом данной юрисдикции.
- А65. В некоторых случаях законом или нормативным актом может быть разрешено использование в аудиторском заключении электронной подписи.

Дата аудиторского заключения (см. пункт 49)

- А66. Дата аудиторского заключения информирует пользователей аудиторского заключения о том, что аудитор рассмотрел влияние событий и операций, о которых ему стало известно и которые имели место до этой даты. Ответственность аудитора в отношении событий и операций, имевших место после даты аудиторского заключения, описана в МСА 560³⁶.
- А67. Поскольку мнение аудитора выражается в отношении финансовой отчетности, а ответственность за подготовку финансовой отчетности несет руководство, аудитор не имеет возможности сделать вывод о том, что были получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, до тех пор, пока не получено доказательство того, что подготовлены все отчеты, входящие в состав финансовой отчетности, включая соответствующие примечания, и руководство признало свою ответственность за нее.
- А68. В некоторых юрисдикциях законом или нормативным актом устанавливаются лица или органы (например, директора), которые несут ответственность за принятие решения о том, что все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая соответствующие примечания, подготовлены, и регламентируется необходимый процесс утверждения. В таких случаях должно

³⁶ МСА 560 «События после отчетной даты», пункты 10–17

быть получено доказательство наличия такого утверждения до датирования заключения о финансовой отчетности. При этом в других юрисдикциях процесс утверждения не регламентируется законом или нормативным актом. В таких случаях для установления лиц или органов, наделенных полномочиями для принятия решения о том, что все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая соответствующие примечания, подготовлены, рассматриваются процедуры, выполняемые организацией в ходе подготовки и утверждения своей финансовой отчетности в рамках ее структуры руководства и корпоративного управления. В некоторых случаях законом или нормативным актом устанавливается момент в процессе подготовки финансовой отчетности, когда ожидается завершение аудита.

- A69. В некоторых юрисдикциях требуется окончательное утверждение финансовой отчетности акционерами до опубликования финансовой отчетности. В таких юрисдикциях для вывода аудитора о том, что были получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, окончательное утверждение акционерами не является обязательным. Для целей Международных стандартов аудита датой утверждения финансовой отчетности считается более ранняя из следующих дат: дата, на которую лица, наделенные необходимыми полномочиями, установили, что все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая соответствующие примечания, подготовлены, или дата, на которую лица, наделенные необходимыми полномочиями, подтвердили, что они приняли на себя ответственность за данную финансовую отчетность.

Аудиторское заключение, предусмотренное законом или нормативным актом (см. пункт 50)

- A70. МСА 200 объясняет, что от аудитора может потребоваться выполнение законодательных или нормативных требований в дополнение к требованиям Международных стандартов аудита³⁷. Если различия между законодательными или нормативными требованиями и требованиями Международных стандартов аудита касаются только порядка изложения и формулировок аудиторского заключения и как минимум каждый из элементов, указанных в пунктах 50(a)–(o), включен в аудиторское заключение, такое аудиторское заключение может содержать ссылку на Международные стандарты аудита. В таких обстоятельствах считается, что требования, изложенные в пунктах 21–49, не включенные в пункты 50(a)–(o), не являются обязательными к применению, например требования к порядку расположения разделов «Мнение» и «Основание для выражения мнения».
- A71. Если специальные требования конкретной юрисдикции не противоречат Международным стандартам аудита, принятие порядка изложения и формулировок в соответствии с требованиями пунктов 21–49 настоящего стандарта помогает пользователям аудиторского заключения с большей готовностью признать, что аудиторское заключение является заключением по результатам аудита, проведенного в соответствии с Международными стандартами аудита.

Информация, предоставляемая в соответствии с требованиями МСА 701 (см. пункт 50(h))

- A72. Закон или нормативный акт могут потребовать от аудитора предоставления дополнительной информации о проведенном аудите, которая может включать информацию, предоставление которой соответствует целям МСА 701, или могут предписывать характер и объем информирования о таких вопросах.
- A73. Международные стандарты аудита не имеют преимущества перед законом или нормативным актом, регулирующими аудит финансовой отчетности. В тех случаях, когда применим МСА 701, ссылка на Международные стандарты аудита в аудиторском заключении может быть сделана, только если при применении закона или нормативного акта раздел, включения которого требует пункт 50(h) настоящего стандарта, не противоречит требованиям к составлению отчетов и заключений, изложенным в МСА 701. В таких обстоятельствах от аудитора может потребоваться изменение некоторых аспектов информирования о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении, необходимого в соответствии с МСА 701, например, следующим образом:
- путем изменения заголовка «Ключевые вопросы аудита», если закон или нормативный акт предписывают использование конкретного заголовка;

³⁷ МСА 200, пункт 55

- путем разъяснения, почему информация, предоставление которой необходимо в соответствии с законом или нормативным актом, представлена в аудиторском заключении, например, с помощью ссылки на соответствующий закон или нормативный акт и путем описания того, каким образом эта информация связана с ключевыми вопросами аудита;
- если закон или нормативный акт предписывают характер и объем описания, то путем включения дополнительно предписанной информации для получения общего описания каждого ключевого вопроса аудита, соответствующего требованиям пункта 13 МСА 701.

A74. В МСА 210 рассматриваются обстоятельства, в которых закон или нормативный акт соответствующей юрисдикции предписывают порядок изложения или формулировки аудиторского заключения в терминах, значительно отличающихся от тех, которые требуются в соответствии с Международными стандартами аудита, в частности, применительно к аудиторскому мнению. В таких случаях МСА 210 требует, чтобы аудитор оценил следующее:

- могут ли пользователи неправильно интерпретировать уверенность, полученную в результате аудита финансовой отчетности, и если да, то
- может ли дополнительное разъяснение в аудиторском заключении снизить вероятность неверного понимания.

Если аудитор приходит к выводу о том, что дополнительное разъяснение в аудиторском заключении не может снизить вероятность неверной интерпретации, то в соответствии с МСА 210 он не должен принимать аудиторское задание, кроме случаев, когда этого требует закон или нормативный акт. Согласно МСА 210 аудит, проводимый в соответствии с таким законом или нормативным актом, не соответствует требованиям Международных стандартов аудита. Следовательно, аудитор не включает в свое заключение ссылку на то, что аудит проводился в соответствии с Международными стандартами аудита³⁸.

Особенности организаций государственного сектора

A75. Аудиторы организаций государственного сектора также могут иметь возможность в соответствии с законом или нормативным актом предоставлять общедоступные отчеты и заключения по некоторым вопросам в рамках аудиторского заключения или в дополнительном отчете или заключении, которые могут включать информацию, соответствующую целям МСА 701. В таких обстоятельствах от аудитора может потребоваться изменение некоторых аспектов информирования о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении, которое необходимо в соответствии с МСА 701, или включение в аудиторское заключение описания вопроса, являющегося предметом дополнительного отчета или заключения.

Аудиторское заключение по результатам аудита, проведенного в соответствии со стандартами аудита определенной юрисдикции и Международными стандартами аудита (см. пункт 51)

A76. В аудиторском заключении аудитор может указать, что аудит проводился в соответствии с Международными стандартами аудита и национальными стандартами аудита, если в дополнение к соблюдению соответствующих национальных стандартов аудита он соблюдает все Международные стандарты аудита, применимые к данному аудиту³⁹.

A77. Неуместно ссылаться и на Международные стандарты аудита, и на национальные стандарты аудита, если требования Международных стандартов аудита и национальных стандартов аудита противоречат друг другу, что может привести к тому, что аудитор сформирует иное мнение или не включит раздел «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» в аудиторское заключение, что при определенных обстоятельствах требуется в соответствии с Международными стандартами аудита. В этом случае в аудиторское заключение включается ссылка только на те стандарты аудита (Международные стандарты аудита или национальные стандарты аудита), в соответствии с которыми оно было подготовлено.

Дополнительная информация, представляемая с финансовой отчетностью (см. пункты 53–54)

A78. При определенных обстоятельствах организация в соответствии с законом, нормативным актом или стандартами должна представить или добровольно представляет вместе с финансовой

³⁸ МСА 210, пункт 21

³⁹ МСА 200, пункт 56

отчетностью дополнительную информацию, которая не является обязательной в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Например, дополнительная информация может быть представлена для более точного понимания пользователем применимой концепции подготовки финансовой отчетности или для пояснения конкретных статей финансовой отчетности. Такая информация, как правило, представляется в форме приложений или дополнительных примечаний.

- A79. В пункте 53 настоящего стандарта разъясняется, что аудиторское мнение распространяется на дополнительную информацию, которая является неотъемлемой частью финансовой отчетности в силу ее характера и формы представления. Эта оценка является предметом профессионального суждения. Например:
- если в текст примечаний к финансовой отчетности включено пояснение или сверка того, насколько финансовая отчетность соответствует другой концепции подготовки финансовой отчетности, аудитор может счесть это дополнительной информацией, отличие которой от финансовой отчетности невозможно точно установить. Аудиторское мнение также распространяется на примечания или приложения, на которые дается перекрестная ссылка в финансовой отчетности;
 - если дополнительный счет прибылей и убытков, раскрывающий информацию о конкретных элементах расходов, представляется как отдельная расшифровка, включенная в финансовую отчетность в качестве приложения, аудитор может счесть это дополнительной информацией, отличие которой от финансовой отчетности можно точно установить.
- A80. Конкретная ссылка во вводной части аудиторского заключения на дополнительную информацию, на которую распространяется мнение аудитора, не является обязательной, если ссылка на примечания в описании отчетов, составляющих финансовую отчетность, в аудиторском заключении является достаточной.
- A81. Закон или нормативный акт могут не содержать требований об обязательном проведении аудита дополнительной информации, и руководство может принять решение обратиться к аудитору с просьбой не включать дополнительную информацию в объем аудита финансовой отчетности.
- A82. Оценка аудитором того, представлена ли непроаудированная дополнительная информация таким образом, что создается впечатление, что на нее распространяется мнение аудитора, включает, например, определение того, где представлена эта информация относительно финансовой отчетности и любой проаудированной дополнительной информации и была ли она ясно обозначена как непроаудированная.
- A83. Руководство может изменить характер представления непроаудированной дополнительной информации, в отношении которой может создаться впечатление, что на нее распространяется аудиторское мнение, посредством, например:
- перемещения любых перекрестных ссылок из финансовой отчетности в непроаудированные дополнительные приложения или непроаудированные примечания, чтобы установить четкое разграничение между проаудированной и непроаудированной информацией;
 - размещения непроаудированной дополнительной информации за рамками финансовой отчетности или в случаях, когда это невозможно, как минимум размещения сгруппированных непроаудированных примечаний в конце необходимых примечаний к финансовой отчетности, с четким обозначением их как непроаудированных. Непроаудированные примечания, представленные вместе с проаудированными примечаниями, могут быть неверно интерпретированы как проаудированные.
- A84. Тот факт, что дополнительная информация не была проаудирована, не освобождает аудитора от обязанностей, изложенных в МСА 720 (пересмотренном)⁴⁰.

⁴⁰ МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»

Приложение

(см. пункт A19)

Примеры аудиторских заключений о финансовой отчетности

- Пример 1. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления.
- Пример 2. Аудиторское заключение о консолидированной финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления.
- Пример 3. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления (содержится ссылка на материал, размещенный на сайте соответствующего уполномоченного органа).
- Пример 4. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией соответствия общего назначения.

Пример 1. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.
- Соответствующие этические требования, применимые к данному аудиту, включают *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров, а также этические требования, относящиеся к аудиту в данной юрисдикции, и аудитор делает ссылку как на те, так и на другие требования.*
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил в ней существенных искажений.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности⁴¹

Мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC («Организация»), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или дает правдивое и достоверное представление) финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатах) и движение (или движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с Кодексом этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ) и этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и нами выполнены прочие этические обязанности в соответствии с этими требованиями и Кодексом СМСЭБ. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения по этим вопросам.

[Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.]

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 1 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному).]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность⁴²

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной финансовой отчетности в соответствии с МСФО⁴³ и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

⁴¹ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями»

⁴² В тексте данных примеров аудиторских заключений может потребоваться замена терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» другими терминами, уместными в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции

⁴³ Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом. «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и за »

При подготовке финансовой отчетности руководство несет ответственность за оценку способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать Организацию, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность за надзор за подготовкой финансовой отчетности Организации.

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности.

Пункт 41(b) настоящего стандарта разъясняет, что представленный ниже затененный текст может быть размещен в приложении к аудиторскому заключению. Пункт 41(c) разъясняет, что в тех случаях, когда закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают это сделать, можно дать ссылку на официальный сайт соответствующего уполномоченного органа, содержащий описание ответственности аудитора, вместо того чтобы включать этот материал в аудиторское заключение, при условии что описание на официальном сайте отражает приведенное ниже описание ответственности аудитора и не противоречит ему.

В рамках аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, мы применяем профессиональное суждение и сохраняем профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита. Кроме того, мы выполняем следующее:

- выявляем и оцениваем риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим аудиторские процедуры в ответ на эти риски; получаем аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;
- получаем понимание системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля Организации⁴⁴;
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность бухгалтерских оценок и соответствующего раскрытия информации, подготовленного руководством;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения о непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем аудиторском заключении к соответствующему раскрытию информации в финансовой отчетности или, если такое раскрытие информации является ненадлежащим, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- проводим оценку представления финансовой отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее

⁴⁴ Данное предложение будет изменено соответствующим образом в том случае, когда аудитор также обязан выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности.

основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.

Мы осуществляем информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита, а также о существенных замечаниях по результатам аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.

Мы также предоставляем лицам, отвечающим за корпоративное управление, заявление о том, что мы соблюдали все соответствующие этические требования в отношении независимости и информировали этих лиц обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно считать оказывающими влияние на независимость аудитора, а в необходимых случаях – о соответствующих мерах предосторожности.

Из тех вопросов, которые мы довели до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, мы определяем вопросы, которые были наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, являются ключевыми вопросами аудита. Мы описываем эти вопросы в нашем аудиторском заключении, кроме случаев, когда публичное раскрытие информации об этих вопросах запрещено законом или нормативным актом или когда в крайне редких случаях мы приходим к выводу о том, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в нашем заключении, так как можно обоснованно предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Форма и содержание данного раздела аудиторского заключения будут зависеть от характера прочих обязанностей аудитора по предоставлению заключений и отчетов, предписанных законом, нормативным актом или национальными стандартами аудита. Вопросы, описание которых предусмотрено другими законами, нормативными актами или национальными стандартами аудита (именуемые далее «прочими обязанностями по предоставлению информации»), должны рассматриваться в этом разделе, кроме случаев, когда прочие обязанности по предоставлению информации относятся к тем же темам, которые представлены в рамках обязанностей по предоставлению заключений и отчетов, предусмотренных требованиями Международных стандартов аудита в составе раздела «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности». Заключения и отчеты, предоставляемые в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями, отражающие те же темы, которые предусмотрены положениями Международных стандартов аудита, могут быть объединены (то есть включены под соответствующими заголовками в раздел «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности») при условии, что формулировки аудиторского заключения четко различают такие прочие обязанности по предоставлению информации и формулировки, вытекающие из требований Международных стандартов аудита, при условии существования таких требований.]

Руководитель аудита, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя].

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

Пример 2. Аудиторское заключение о консолидированной финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта консолидированной финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит является аудитом группы, включающей организацию и ее дочерние структуры (то есть применяется МСА 600).
- Консолидированная финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.
- Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров включает все соответствующие этические требования, применимые к данному аудиту.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил в ней существенных искажений.
- Лица, ответственные за надзор за составлением консолидированной финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку консолидированной финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности⁴⁵

Мнение

Мы провели аудит консолидированной финансовой отчетности организации ABC и ее дочерних организаций («Группа»), состоящей из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, консолидированного отчета о совокупном доходе, консолидированного отчета об изменениях в собственном капитале и консолидированного отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к консолидированной финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, прилагаемая консолидированная финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или дает правдивое и достоверное представление) консолидированное финансовое положение (или о консолидированном финансовом положении) Группы по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее консолидированные финансовые результаты (или консолидированных финансовых результатов) и консолидированное движение (или консолидированном движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

⁴⁵ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «*Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Группе в соответствии с *Кодексом этики профессиональных бухгалтеров* Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), и нами выполнены прочие этические обязанности в соответствии с Кодексом СМСЭБ. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита консолидированной финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита консолидированной финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах.

[*Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.*]

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 1 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному).]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за консолидированную финансовую отчетность⁴⁶

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО⁴⁷ и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки консолидированной финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке консолидированной финансовой отчетности руководство несет ответственность за оценку способности Группы продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать Группу, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность за надзор за подготовкой финансовой отчетности Группы.

Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности.

Пункт 41(b) настоящего стандарта разъясняет, что представленный ниже затененный текст может быть размещен в приложении к аудиторскому заключению. Пункт 41(c) разъясняет, что в тех случаях, когда закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают это сделать, можно дать ссылку на официальный сайт соответствующего уполномоченного органа, содержащий описание ответственности аудитора, вместо того чтобы включать этот материал в аудиторское заключение,

⁴⁶ Либо иные термины, уместные в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

⁴⁷ Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и за...».

при условии что описание на официальном сайте отражает приведенное ниже описание ответственности аудитора и не противоречит ему.

В рамках аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, мы применяем профессиональное суждение и сохраняем профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита. Кроме того, мы выполняем следующее:

- выявляем и оцениваем риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим аудиторские процедуры в ответ на эти риски; получаем аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;
- получаем понимание системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля Группы⁴⁸;
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность бухгалтерских оценок и соответствующего раскрытия информации, подготовленного руководством;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения о непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности Группы продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем аудиторском заключении к соответствующему раскрытию информации в финансовой отчетности или, если такое раскрытие информации является ненадлежащим, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Группа утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- проводим оценку представления финансовой отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление;
- получаем достаточные надлежащие аудиторские доказательства, относящиеся к финансовой информации организаций или деятельности внутри Группы, чтобы выразить мнение о консолидированной финансовой отчетности. Мы отвечаем за руководство, контроль и проведение аудита Группы. Мы остаемся полностью ответственными за наше аудиторское мнение.

Мы осуществляем информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита, а также о существенных замечаниях по результатам аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.

Мы также предоставляем лицам, отвечающим за корпоративное управление, заявление о том, что мы соблюдали все соответствующие этические требования в отношении независимости и информировали этих лиц обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно считать оказывающими влияние на независимость аудитора, а в необходимых случаях – о соответствующих мерах предосторожности.

Из тех вопросов, которые мы довели до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, мы определяем вопросы, которые были наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, являются ключевыми вопросами аудита. Мы описываем эти вопросы в нашем аудиторском заключении, кроме случаев, когда публичное раскрытие информации об этих вопросах запрещено законом или нормативным актом, или когда в крайне редких случаях мы приходим к выводу о том, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в нашем заключении, так как можно обоснованно предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения.

⁴⁸ Данное предложение будет изменено соответствующим образом в том случае, когда аудитор также обязан выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Форма и содержание данного раздела аудиторского заключения будут зависеть от характера прочих обязанностей аудитора по предоставлению заключений и отчетов, предписанных законом, нормативным актом или национальными стандартами аудита. Вопросы, описание которых предусмотрено другими законами, нормативными актами или национальными стандартами аудита (именуемые далее «прочими обязанностями по предоставлению информации»), должны рассматриваться в этом разделе, кроме случаев, когда прочие обязанности по предоставлению информации относятся к тем же темам, которые представлены в рамках обязанностей по предоставлению заключений и отчетов, предусмотренных требованиями Международных стандартов аудита в составе раздела «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности». Заключения и отчеты, предоставляемые в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями, отражающие те же темы, которые предусмотрены положениями Международных стандартов аудита, могут быть объединены (то есть включены под соответствующими заголовками в раздел «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности») при условии, что формулировки аудиторского заключения четко различают такие прочие обязанности по представлению информации и формулировки, вытекающие из требований Международных стандартов аудита, при условии существования таких требований.

Руководитель аудита, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя].

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

Пример 3. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- От аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он не принял решение сделать это по каким-либо иным причинам.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил в ней существенных искажений.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- Аудитор не имеет обязанностей по составлению других отчетов, предусмотренных местным законодательством.
- Аудитор принял решение дать ссылку на описание ответственности аудитора на сайте соответствующего уполномоченного органа.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC («Организация»), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или дает правдивое и достоверное представление) финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатов) и движение (или движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и нами выполнены прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 1 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному).]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность⁴⁹

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной финансовой отчетности в соответствии с МСФО⁵⁰ и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке финансовой отчетности руководство несет ответственность за оценку способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать Организацию, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность за надзор за подготовкой финансовой отчетности Организации.

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности.

Дальнейшее описание ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности представлено на сайте [название организации] по адресу [ссылка на сайт]. [Это описание является частью нашего аудиторского заключения.

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

⁴⁹ Либо иные термины, уместные в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

⁵⁰ Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и за...».

Пример 4. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией соответствия общего назначения

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Представление финансовой отчетности необходимо в соответствии с требованиями закона или нормативного акта. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности (закон XYZ) юрисдикции X (то есть концепцией подготовки финансовой отчетности, включающей требования закона или нормативного акта, с целью удовлетворения общих информационных потребностей широкого круга пользователей, но не являющейся концепцией достоверного представления).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- От аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он не принял решение сделать это по каким-либо иным причинам.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил в ней существенных искажений.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- Аудитор не имеет обязанностей по составлению других отчетов, предусмотренных местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Надлежащий адресат]

Мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC («Организация»), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность Организации подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с законом XYZ юрисдикции X.

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и нами выполнены прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 1 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному).]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность⁵¹

Руководство несет ответственность за подготовку указанной финансовой отчетности в соответствии с законом XYZ юрисдикции X⁵² и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке финансовой отчетности руководство несет ответственность за оценку способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать Организацию, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность за надзор за подготовкой финансовой отчетности Организации.

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности.

Пункт 41(b) настоящего стандарта разъясняет, что представленный ниже затененный текст может быть размещен в приложении к аудиторскому заключению. Пункт 41(c) разъясняет, что в тех случаях, когда закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают это сделать, можно дать ссылку на официальный сайт соответствующего уполномоченного органа, содержащий описание ответственности аудитора, вместо того чтобы включать этот материал в аудиторское заключение, при условии что описание на официальном сайте отражает приведенное ниже описание ответственности аудитора и не противоречит ему.

В рамках аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, мы применяем профессиональное суждение и сохраняем профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита. Кроме того, мы выполняем следующее:

- выявляем и оцениваем риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим аудиторские процедуры в ответ на эти риски; получаем аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;
- получаем понимание системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля Организации⁵³;

⁵¹ Либо иные термины, уместные в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

⁵² Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и за...».

⁵³ Данное предложение будет изменено соответствующим образом в том случае, когда аудитор также обязан выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности.

- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность бухгалтерских оценок и соответствующего раскрытия информации, подготовленного руководством;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения о непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем аудиторском заключении к соответствующему раскрытию информации в финансовой отчетности или, если такое раскрытие информации является ненадлежащим, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность.

Мы осуществляем информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита, а также о существенных замечаниях по результатам аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 701
«ИНФОРМИРОВАНИЕ О КЛЮЧЕВЫХ ВОПРОСАХ АУДИТА В
АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»

Международный стандарт аудита (МСА) 701 *«Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»* следует рассматривать вместе с МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*.

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по информированию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении. Он предназначен для того, чтобы регламентировать суждение аудитора относительно того, о чем следует информировать в аудиторском заключении, а также форму и содержание такой информации.
2. Целью информирования о ключевых вопросах аудита является повышение информационной ценности аудиторского заключения путем обеспечения большей прозрачности проведенного аудита. Информирование о ключевых вопросах аудита предоставляет дополнительную информацию предполагаемым пользователям финансовой отчетности («предполагаемые пользователи»), чтобы помочь им понять те вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период. Информирование о ключевых вопросах аудита также может быть полезно для изучения предполагаемыми пользователями организации и областей проаудированной финансовой отчетности, в которых применялись значимые суждения руководства (см. пункты A1–A4).
3. Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении также может предоставить предполагаемым пользователям основу для дальнейшего взаимодействия с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, по определенным вопросам, относящимся к организации, проаудированной финансовой отчетности или проведенному аудиту.
4. Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении осуществляется в контексте сформированного аудиторского мнения о финансовой отчетности в целом. Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении не подменяет:
 - (a) информацию, раскрываемую руководством в финансовой отчетности согласно требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности или в иных случаях необходимую для обеспечения достоверного представления;
 - (b) выражение аудитором модифицированного мнения, когда оно требуется в связи с обстоятельствами конкретного аудиторского задания в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)¹;
 - (c) представление информации согласно МСА 570 (пересмотренному)² в случаях, когда имеется существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность; а также

¹ МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*.

² МСА 570 (пересмотренный) *«Непрерывность деятельности»*, пункты 22–23.

- (d) не является отдельным мнением, выраженным по отдельно взятым вопросам (см. пункты А5–А8).
5. Настоящий МСА применяется к аудиту полных комплектов финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и в обстоятельствах, когда аудитор принимает решение проинформировать о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении. Настоящий стандарт также применяется в случаях, когда аудитор обязан сообщить информацию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении в соответствии с законом или нормативным актом³. Однако МСА 705 (пересмотренный) запрещает аудитору информировать о ключевых вопросах аудита в обстоятельствах, когда аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности, кроме случаев, когда такое информирование требуется в соответствии с законом или нормативным актом⁴.

Дата вступления в силу

6. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2016 года или после этой даты.

Цели

7. Цель аудитора состоит в том, чтобы определить ключевые вопросы аудита и, сформировав мнение о финансовой отчетности, проинформировать об этих вопросах, описав их в аудиторском заключении.

Определение

8. Для целей Международных стандартов аудита следующий термин имеет приведенное ниже значение:
ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период. Ключевые вопросы аудита выбираются из числа вопросов, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Требования

Определение ключевых вопросов аудита

9. Аудитор должен определить из числа вопросов, которые были доверены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, те вопросы, которые требовали особого внимания аудитора при проведении аудита. Определяя такие вопросы, аудитор должен учитывать следующее (см. пункты А9–А18):
- (a) области повышенного оцененного риска существенного искажения отчетности или значительных рисков, выявленных согласно МСА 315 (пересмотренному)⁵ (см. пункты А19–А22);
 - (b) значимые суждения аудитора в отношении областей финансовой отчетности, требующих применения значимых суждений руководства, включая оценочные значения, которые были определены как имеющие высокий уровень неопределенности оценки (см. пункты А23–А24);
 - (c) влияние на аудит значительных событий или операций, имевших место в течение периода (см. пункты А25–А26).
10. Аудитор решает, какие из вопросов, определенных согласно пункту 9, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, представляют собой ключевые вопросы аудита (см. пункты А9–А11, А27–А30).

Информирование о ключевых вопросах аудита

11. Аудитор должен описать каждый ключевой вопрос аудита, используя соответствующий подзаголовок, в отдельном разделе аудиторского заключения под названием «Ключевые вопросы аудита», кроме случаев, когда применяются обстоятельства, указанные в пунктах 14 или 15. Вводная формулировка в данном разделе аудиторского заключения должна содержать следующие утверждения:

³ МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункты 30–31.

⁴ МСА 705 (пересмотренный), пункт 29.

⁵ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

- (a) ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности [за текущий период];
- (b) эти вопросы были рассмотрены в контексте аудита финансовой отчетности в целом и при формировании мнения аудитора об этой отчетности, и аудитор не выражает отдельного мнения по этим вопросам (см. пункты А31–А33).

Ключевые вопросы аудита не заменяют собой модифицированного мнения

12. Аудитор не должен информировать о вопросе в разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения в том случае, когда он обязан выразить модифицированное мнение в соответствии с МСА 705 (пересмотренным) в результате рассмотрения этого вопроса (см. пункт А5).

Описание отдельных ключевых вопросов аудита

13. Описание каждого ключевого вопроса аудита в разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения должно включать ссылку на соответствующую информацию, раскрытую в финансовой отчетности, если такая имеется, и указывать на следующее (см. пункты А34–А41):
- (a) почему вопрос был рассмотрен как наиболее значимый для аудита и, следовательно, был определен как ключевой вопрос аудита (см. пункты А42–А45);
 - (b) как вопрос был изучен в ходе аудита (см. пункты А46–А51).

Обстоятельства, при которых информация о вопросе, определенном как ключевой вопрос аудита, не сообщается в аудиторском заключении

14. Аудитор должен описать каждый ключевой вопрос аудита в аудиторском заключении, кроме случаев, когда (см. пункты А53–А56):
- (a) публичное раскрытие вопроса запрещено законом или нормативным актом (см. пункт А52) или
 - (b) в крайне редких случаях аудитор определяет, что не следует информировать о вопросе в аудиторском заключении, так как имеется достаточное основание, чтобы предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения. Это положение не применяется, если организация публично раскрыла информацию о данном вопросе.

Взаимосвязь между описанием ключевых вопросов аудита и прочими элементами, подлежащими включению в аудиторское заключение

15. Вопрос, который приводит к выражению модифицированного мнения в соответствии с МСА 705 (пересмотренным), или существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность, согласно МСА 570 (пересмотренному) по своему характеру являются ключевыми вопросами аудита. Однако в данных обстоятельствах эти вопросы не должны быть описаны в разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения и требования пунктов 13–14 не применяются. Вместо этого аудитор должен:
- (a) изложить этот вопрос или вопросы в соответствии с применимыми МСА;
 - (b) включить в раздел «Ключевые вопросы аудита» ссылку на разделы «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» или «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» (см. пункты А6–А7).

Форма и содержание раздела «Ключевые вопросы аудита» в случае иных обстоятельств

16. Если, в зависимости от фактов и обстоятельств организации и аудита, аудитор определяет, что ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить, отсутствуют или что единственными ключевыми вопросами аудита, информация о которых сообщается, являются вопросы, указанные в пункте 15, аудитор должен включить утверждение об этом факте в отдельный раздел аудиторского заключения под заголовком «Ключевые вопросы аудита» (см. пункты А57–А59).

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

17. Аудитор должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление:
- (a) о вопросах, которые он определил как ключевые вопросы аудита, или

- (b) если применимо, в зависимости от конкретных фактов и обстоятельств организации и аудита, об определении аудитором того, что ключевые вопросы аудита, информацию о которых следует сообщить в аудиторском заключении, отсутствуют (см. пункты А60–А63).

Документация

18. Аудитор должен отразить в аудиторской документации⁶ (см. пункт А64):
- (a) вопросы, которые требовали его значительного внимания, как определено в соответствии с пунктом 9, и обоснование определения аудитором того, являются ли все эти вопросы ключевыми вопросами аудита в соответствии с пунктом 10 или нет;
 - (b) если применимо, обоснование определения аудитором того, что ключевые вопросы, о которых необходимо проинформировать в аудиторском заключении, отсутствуют или что единственными ключевыми вопросами аудита, о которых следует проинформировать, являются вопросы, указанные в пункте 15;
 - (c) если применимо, обоснование решения аудитора не информировать о вопросе, который был определен как ключевой вопрос аудита, в аудиторском заключении.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта (см. пункт 2)

- A1. Значимость можно определить как относительную важность вопроса с учетом контекста. Суждение о значимости обстоятельства выносит аудитор с учетом контекста, в котором данный вопрос рассматривается. Значимость может рассматриваться в контексте качественных и количественных факторов, таких как относительная величина, характер и влияние на предмет задания, а также выраженные в явной форме интересы предполагаемых пользователей или получателей заключения. Это предполагает объективный анализ фактов и обстоятельств, включая характер и объем информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление.
- A2. Пользователями финансовой отчетности выражен интерес к тем вопросам, которые аудитор наиболее детально обсуждал с лицами, отвечающими за корпоративное управление, в рамках двустороннего информационного взаимодействия в соответствии с МСА 260 (пересмотренным)⁷, и высказана просьба обеспечить дополнительную прозрачность в отношении этого взаимодействия. Так, пользователями проявлен особый интерес к разъяснению значимых суждений, примененных аудитором при формировании мнения о финансовой отчетности в целом, так как они часто относятся к областям, требующим значимых суждений руководства при подготовке финансовой отчетности.
- A3. Требование к аудиторам информировать о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении также может повысить уровень информационного взаимодействия между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, в отношении таких вопросов и привлечь большее внимание руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, к раскрытию информации в финансовой отчетности, на которую сделаны ссылки в аудиторском заключении.
- A4. В МСА 320⁸ разъясняется, что аудитор может обоснованно полагать, что пользователи финансовой отчетности:
- (a) обладают достаточными знаниями в области хозяйственной и экономической деятельности и бухгалтерского учета и готовы тщательно изучать информацию, содержащуюся в финансовой отчетности;
 - (b) понимают, что финансовая отчетность подготовлена, представлена и проаудирована с учетом уровней существенности;
 - (c) признают неопределенность, связанную с оценкой отдельных показателей, которые основаны на оценочных значениях и суждениях, а также с учетом будущих событий;
 - (d) принимают обоснованные экономические решения на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности.

⁶ МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6.

⁷ МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление».

⁸ МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», пункт 4.

Так как аудиторское заключение прилагается к проаудированной финансовой отчетности, считается, что пользователями аудиторского заключения являются предполагаемые пользователи финансовой отчетности.

Взаимосвязь между ключевыми вопросами аудита, мнением аудитора и другими элементами аудиторского заключения (см. пункты 4, 12, 15)

- A5. МСА 700 (пересмотренный) устанавливает требования и содержит указания в отношении формирования мнения о финансовой отчетности⁹. Информирование о ключевых вопросах аудита не заменяет собой информацию, раскрываемую руководством в финансовой отчетности согласно требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности или в иных случаях необходимую для обеспечения достоверного представления. В МСА 705 (пересмотренном) указаны обстоятельства, при которых аудитор приходит к выводу о наличии существенного искажения с точки зрения надлежащего характера или достаточности раскрытой в финансовой отчетности информации¹⁰.
- A6. Если аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение согласно МСА 705 (пересмотренному), то включение описания вопроса, послужившего причиной выражения модифицированного мнения, в раздел «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» помогает предполагаемым пользователям понять, а также выявить такие обстоятельства, когда они возникают. Следовательно, описание данного вопроса отдельно от других ключевых вопросов аудита, изложенных в разделе «Ключевые вопросы аудита», надлежащим образом выделяет его в аудиторском заключении (см. пункт 15). В Приложении к МСА 705 (пересмотренному) содержатся примеры влияния, оказываемого на вводную формулировку раздела «Ключевые вопросы аудита» в случаях, когда аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение и в аудиторском заключении излагаются прочие ключевые вопросы аудита. В пункте A58 настоящего стандарта показано, как должен быть представлен раздел «Ключевые вопросы аудита» в случае, когда аудитор определил, что, кроме вопросов, изложенных в разделах «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» или «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» аудиторского заключения, другие ключевые вопросы аудита, о которых необходимо проинформировать в аудиторском заключении, отсутствуют.
- A7. Когда аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение, информация о прочих ключевых вопросах аудита по-прежнему будет важна для более четкого понимания аудита предполагаемыми пользователями, а следовательно, применяются требования об определении ключевых вопросов аудита. Однако, поскольку отрицательное мнение выражается в обстоятельствах, когда аудитор пришел к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными и всеобъемлющими для финансовой отчетности:¹¹
- (a) в зависимости от значимости вопроса или вопросов, которые послужили основанием для выражения отрицательного мнения, аудитор может принять решение о том, что все прочие вопросы не являются ключевыми вопросами аудита. В таких обстоятельствах применяется требование, предусмотренное в пункте 15 (см. пункт A58);
 - (b) если один или несколько вопросов, кроме вопроса или вопросов, которые послужили основанием для выражения отрицательного мнения, определены как ключевые вопросы аудита, то особенно важно, чтобы описание таких прочих ключевых вопросов аудита косвенно не указывало на то, что финансовая отчетность в целом более надежна в отношении этих вопросов, чем можно было бы полагать в сложившихся обстоятельствах ввиду отрицательного мнения (см. пункт A47).
- A8. МСА 706 (пересмотренный)¹² устанавливает для аудиторов финансовой отчетности всех организаций механизмы включения дополнительной информации в аудиторское заключение с использованием разделов «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в случаях, когда аудитор считает это необходимым. В таких случаях в аудиторском заключении эти разделы приводятся отдельно от раздела «Ключевые вопросы аудита». Когда вопрос определяется как ключевой вопрос аудита, использование таких разделов не заменяет собой описания отдельного ключевого вопроса аудита в соответствии с пунктом 13¹³. МСА 706 (пересмотренный) содержит дополнительные указания в отношении

⁹ МСА 700 (пересмотренный), пункты 10–15 и A1–A15.

¹⁰ См. пункт A7 МСА 705 (пересмотренного).

¹¹ МСА 705 (пересмотренный), пункт 8.

¹² МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении».

¹³ См. пункты 8(b) и 10(b) МСА 706 (пересмотренного).

взаимосвязи между ключевыми вопросами аудита и разделами «Важные обстоятельства» согласно данному стандарту¹⁴.

Определение ключевых вопросов аудита (см. пункты 9–10)

- A9. Процесс принятия решений аудитором при определении ключевых вопросов аудита нацелен на выбор меньшего количества вопросов из тех, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, на основании суждения аудитора о том, какие вопросы являлись наиболее значимыми в рамках аудита финансовой отчетности за текущий период.
- A10. Определение аудитором ключевых вопросов аудита ограничивается теми вопросами, которые являлись наиболее значимыми в рамках аудита финансовой отчетности за текущий период, даже в случае, когда была представлена сравнительная финансовая отчетность (то есть даже если мнение аудитора относится к каждому периоду, за который была представлена финансовая отчетность)¹⁵.
- A11. Несмотря на то, что аудитор определяет ключевые вопросы аудита для аудита финансовой отчетности за текущий период, а настоящий стандарт не требует от аудитора актуализировать ключевые вопросы аудита, представленные в аудиторском заключении за предыдущий период, аудитор тем не менее может быть полезно рассмотреть, не продолжает ли вопрос, который являлся ключевым вопросом аудита в ходе аудита финансовой отчетности за предыдущий период, оставаться ключевым вопросом аудита финансовой отчетности за текущий период.

Вопросы, требующие значительного внимания аудитора (см. пункт 9)

- A12. Понятие «значительное внимание аудитора» отражает тот факт, что аудит основан на рисках и сосредоточен на выявлении и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности, разработке и проведении аудиторских процедур в ответ на эти риски и на получении аудиторских доказательств, которые являются достаточными и надлежащими, чтобы сформировать основу для мнения аудитора. Чем выше оценка риска существенного искажения на уровне предпосылок для конкретного остатка по счету, вида операций или раскрытия информации, тем больший объем суждений обычно требуется при планировании и проведении аудиторских процедур и оценке их результатов. Чем выше оценка аудитором риска, тем более убедительные аудиторские доказательства аудитор обязан получить при разработке дополнительных аудиторских процедур¹⁶. При получении более убедительных доказательств вследствие более высокой оценки риска аудитор может увеличить количество доказательств или получить доказательства, которые будут более уместными или надежными, например, путем придания большего значения получению доказательств от третьих лиц или за счет получения подтверждающих доказательств из нескольких независимых источников¹⁷.
- A13. Следовательно, вопросы, которые осложняют получение аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств или осложняют формирование мнения о финансовой отчетности, могут иметь особое значение при определении аудитором ключевых вопросов аудита.
- A14. Области, требующие значительного внимания аудитора, часто представляют собой области финансовой отчетности, которые связаны со сложностями или требуют применения руководством значимого суждения, а следовательно, обычно предполагают использование аудитором сложных или многосторонних суждений. В свою очередь это часто влияет на общую стратегию аудита, распределение ресурсов аудитором и объем работ, выполняемых в отношении таких вопросов в рамках аудита. Это может влиять, например, на уровень участия более опытных сотрудников в аудиторском задании или на привлечение эксперта аудитора или лиц, обладающих знаниями и опытом в особой области бухгалтерского учета или аудита, которые являются сотрудниками аудиторской организации или привлекаются ею для работы в данных областях.
- A15. Различные МСА требуют определенного информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и другими сторонами, которые могут иметь отношение к областям, требующим особого внимания аудитора. Например:
- МСА 260 (пересмотренный) требует, чтобы аудитор информировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значительных сложностях, если такие возникают в ходе аудита.¹⁸

¹⁴ МСА 706 (пересмотренный), пункты A1–A3.

¹⁵ См. МСА 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность».

¹⁶ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», пункт 7(b).

¹⁷ МСА 330, пункт A19.

¹⁸ МСА 260 (пересмотренный), пункты 16(b) и A21.

Международные стандарты аудита допускают возникновение потенциальных сложностей в отношении, например:

- операций со связанными сторонами¹⁹, особенно ограничений возможности аудитора получить аудиторские доказательства того, что все прочие аспекты операции со связанной стороной (кроме цены) соответствуют аспектам аналогичной операции между несвязанными сторонами;
- ограничений, связанных с проведением аудита группы, например, в тех случаях, когда доступ команды аудитора группы к информации может быть ограничен²⁰;
- МСА 220 устанавливает требования к руководителю аудита в отношении проведения надлежащих консультаций по сложным или спорным вопросам²¹. Например, аудитор может провести консультации с другими лицами в рамках аудиторской организации или за ее пределами по значимому специальному вопросу, что может свидетельствовать о том, что он является ключевым вопросом аудита. Руководитель аудита также обязан обсудить в числе прочего значимые вопросы, возникшие в ходе выполнения аудиторского задания, с лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания²².

Особенности определения вопросов, требующих значительного внимания аудитора (см. пункт 9)

- A16. Аудитор может на этапе планирования сформировать предварительную точку зрения по вопросам, которые, по всей вероятности, будут представлять собой области, требующие значительного внимания аудитора при проведении аудита, и, следовательно, могут являться ключевыми вопросами аудита. Аудитор может довести их до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, при обсуждении планируемого объема работ и сроков аудита в соответствии с МСА 260 (пересмотренным). Однако определение аудитором ключевых вопросов аудита основывается на результатах аудита или доказательствах, полученных в ходе аудита.
- A17. В пункте 9 указаны определенные факторы, которые аудитор должен учитывать при определении вопросов, требующих его значительного внимания. Эти особенности в основном относятся к характеру вопросов, которые доводятся до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, и часто связаны с вопросами, раскрываемыми в финансовой отчетности; они также должны отражать области аудита финансовой отчетности, которые могут представлять особый интерес для предполагаемых пользователей. Тот факт, что эти особенности необходимо учитывать, не означает, что связанные с ними вопросы всегда являются ключевыми вопросами аудита; скорее, он свидетельствует о том, что вопросы, связанные с такими характерными особенностями, являются ключевыми вопросами аудита только в случае, если они определены как наиболее значимые для аудита в соответствии с пунктом 10. Так как особенности могут быть взаимосвязанными (например, вопросы, касающиеся обстоятельств, указанных в пунктах 9(b)–(c), могут также быть определены как значительные риски), возможность отнесения к определенному вопросу, который был доведен до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, более чем одной особенности может повысить вероятность того, что аудитор определит этот вопрос как ключевой вопрос аудита.
- A18. Кроме вопросов, относящихся к определенным факторам, указанным в пункте 9, могут иметься другие вопросы, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, и которые требуют значительного внимания аудитора, а следовательно, могут быть определены как ключевые вопросы аудита согласно пункту 10. В состав таких вопросов могут входить, например, вопросы, которые имеют значение для проводимого аудита, но необязательно подлежат раскрытию в финансовой отчетности. Например, внедрение новой информационной системы (или значительных изменений в существующей информационной системе) в течение периода может представлять собой область, требующую значительного внимания аудитора, особенно если такое изменение оказало значительное влияние на общую стратегию аудита, применяемую аудитором, или связано со значительным риском (например, изменения в системе, влияющие на признание выручки).

¹⁹ МСА 550 «Связанные стороны», пункт A42.

²⁰ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт 49(d).

²¹ МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 18.

²² МСА 220, пункт 19.

Области оцененного повышенного риска существенного искажения отчетности или значительных рисков, выявленных согласно МСА 315 (пересмотренному) (см. пункт 9(a))

- A19. МСА 260 (пересмотренный) требует, чтобы аудитор информировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о выявленных им значительных рисках²³. В пункте A13 МСА 260 (пересмотренного) объясняется, что аудитор может также информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, какие меры он планирует принять в отношении областей повышенных оцененных рисков существенного искажения.
- A20. МСА 315 (пересмотренный) определяет значительный риск как выявленный и оцененный риск существенного искажения, который, согласно суждению аудитора, требует особого рассмотрения в рамках аудита. Области, требующие применения руководством значимых суждений, и значительные необычные операции во многих случаях могут определяться как значительные риски. Следовательно, значительные риски обычно представляют собой области, требующие значительного внимания аудитора.
- A21. Однако это может не относиться ко всем значительным рискам. Например, МСА 240 допускает возникновение рисков недобросовестных действий при признании выручки и требует, чтобы аудитор рассматривал эти оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий как значительные риски.²⁴ Кроме того, в МСА 240 указывается, что в силу непредсказуемости действий, которые руководство может предпринять в обход действующей системы контроля, это представляет собой риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий, а следовательно, значительный риск²⁵. В зависимости от своего характера эти риски могут не требовать значительного внимания аудитора и, следовательно, не будут рассматриваться при определении аудитором ключевых вопросов аудита в соответствии с пунктом 10.
- A22. МСА 315 (пересмотренный) поясняет, что в процессе аудита по мере получения дополнительных аудиторских доказательств оценка аудитором рисков существенного искажения на уровне предпосылок может меняться.²⁶ Пересмотр оценки рисков аудитором и планируемых аудиторских процедур в отношении определенной области финансовой отчетности (то есть значительное изменение аудиторского подхода, например, если оценка рисков аудитором основывалась на ожидании того, что будет обеспечена операционная эффективность определенных средств контроля, однако аудитор получил аудиторские доказательства того, что средства контроля не функционировали эффективно в течение периода аудита, особенно в области, где имелся повышенный оцененный риск существенного искажения) может привести к тому, что область будет определена как требующая значительного внимания аудитора.

Значимые суждения аудитора в отношении областей финансовой отчетности, требующих применения значимых суждений руководства, включая оценочные значения, которые были определены как связанные с высоким уровнем неопределенности оценки (см. пункт 9(b))

- A23. МСА 260 (пересмотренный) требует, чтобы аудитор информировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о его точке зрения относительно значительных качественных аспектов практики ведения бухгалтерского учета в организации, в том числе учетной политики, оценочных значений и раскрытия информации в финансовой отчетности²⁷. Во многих случаях это относится к важнейшим оценочным значениям и соответствующему раскрытию информации, которые, по всей вероятности, будут являться областями, требующими значительного внимания аудитора, а также могут быть определены как значительные риски.
- A24. Вместе с тем пользователями финансовой отчетности проявлен особый интерес к оценочным значениям, которые были определены как связанные с высоким уровнем неопределенности оценки в соответствии с МСА 540²⁸ и которые могут не быть определены как значительные риски. Кроме того, такие оценочные значения сильно зависят от суждения руководства, часто представляют собой наиболее сложные области финансовой отчетности и могут требовать привлечения эксперта

²³ МСА 260 (пересмотренный), пункт 15.

²⁴ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности», пункты 26–27.

²⁵ МСА 240, пункт 31.

²⁶ МСА 315 (пересмотренный), пункт 31.

²⁷ МСА 260 (пересмотренный), пункт 16(a).

²⁸ См. пункты 10–11 МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации».

руководства и эксперта аудитора. Пользователями также отмечено, что учетная политика, которая оказывает значительное влияние на финансовую отчетность (и значительные изменения в этой политике), имеет значение для их понимания финансовой отчетности, особенно в обстоятельствах, когда существующая в организации практика не соответствует практике, принятой в отрасли.

Влияние на аудит значительных событий или операций, имевших место в течение периода (см. пункт 9(с))

A25. События или операции, которые оказали значительное влияние на финансовую отчетность или аудит, могут представлять собой области, требующие значительного внимания аудитора, и могут быть определены как значительные риски. Например, аудитор на разных этапах аудита мог проводить подробное обсуждение с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, вопросов влияния на финансовую отчетность значительных операций со связанными сторонами или значительных операций, выходящих за рамки обычной хозяйственной деятельности организации или по иным причинам представляющихся необычными²⁹. Руководство могло применять сложные или многосторонние суждения в отношении признания, оценки, представления или раскрытия таких операций, что могло оказать значительное влияние на общую стратегию аудитора.

A26. Значительные изменения в экономике, бухгалтерском учете, регулировании, отрасли или в других областях, которые повлияли на допущения или суждения руководства, также могут оказать влияние на общий подход аудитора к аудиту и привести к возникновению вопроса, требующего значительного внимания аудитора.

Наиболее значимые вопросы (см. пункт 10)

A27. Вопросы, которые требовали значительного внимания аудитора, также могли послужить причиной значительного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Характер и объем информационного взаимодействия по таким вопросам с лицами, отвечающими за корпоративное управление, часто указывают на то, какие вопросы являются наиболее значимыми для аудита. Например, аудитор мог осуществлять более детальное, частое или активное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, по более сложным и неоднозначным вопросам, таким как применение значимых положений учетной политики, которые являлись предметом значимых суждений аудитора или руководства.

A28. Понятие «наиболее значимые вопросы» применяется в контексте организации и проводимого аудита. По сути, определение аудитором ключевых вопросов аудита и информирование о них направлено на выявление особых вопросов аудита и предполагает вынесение суждений о их важности относительно других вопросов аудита.

A29. Прочие особенности, которые могут иметь значение для определения относительной значимости вопроса, о котором были проинформированы лица, отвечающие за корпоративное управление, и для определения того, является ли этот вопрос ключевым вопросом аудита, включают следующее:

- важность вопроса для понимания финансовой отчетности в целом ее предполагаемыми пользователями, в особенности его существенность для финансовой отчетности;
- характер соответствующей учетной политики, относящейся к данному вопросу, или уровень сложности или субъективности при выборе руководством соответствующей политики по сравнению с другими организациями этой отрасли;
- характер и существенность, в количественном или качественном отношении, исправленных и накопленных неисправленных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, связанных с вопросом, если такие имеются;
- характер и уровень усилий в рамках аудита, необходимых для изучения вопроса, в том числе:
 - уровень специальных знаний или навыков, необходимых для проведения аудиторских процедур с целью изучения вопроса или оценки результатов проведения этих процедур, если такие необходимы;
 - характер консультаций по данному вопросу, предоставляемых сторонними по отношению к аудиторской группе лицами;
- характер и уровень сложности при применении аудиторских процедур, оценке результатов таких процедур и получении уместных и надежных доказательств, на которых будет основываться аудиторское мнение, особенно когда суждения аудитора становятся более субъективными;

²⁹ См. пункты 16(а), 16(с) и A22, а также Приложение 2 в МСА 260 (пересмотренном).

- серьезность выявленных недостатков системы контроля, имеющих отношение к вопросу;
- то, был ли вопрос связан с рядом отдельных, но взаимосвязанных аспектов аудита. Например, долгосрочные договоры могут требовать значительного внимания аудитора в связи с признанием выручки, судебными разбирательствами или иными непредвиденными обстоятельствами и могут оказывать влияние на другие оценочные значения.

A30. Определение того, сколько и какие из вопросов, которые требовали значительного внимания аудитора, были наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период, является предметом профессионального суждения. Количество ключевых вопросов аудита, подлежащих отражению в аудиторском заключении, может зависеть от размера и сложности организации, характера ее бизнеса и окружения, а также от фактов и обстоятельств выполнения аудиторского задания. Как правило, чем больше количество вопросов, первоначально определенных в качестве ключевых вопросов аудита, тем выше вероятность того, что аудитору может понадобиться пересмотреть, насколько эти вопросы соответствуют определению ключевого вопроса аудита. Слишком длинные перечни ключевых вопросов аудита могут противоречить представлению о том, что такие вопросы являются наиболее значимыми для аудита.

Информирование о ключевых вопросах аудита

Отдельный раздел «Ключевые вопросы аудита» в аудиторском заключении (см. пункт 11)

- A31. Расположение отдельного раздела «Ключевые вопросы аудита» в непосредственной близости от мнения аудитора может подчеркнуть важность такой информации и указать на предполагаемую ценность информации о выполнявшемся задании для предполагаемых пользователей.
- A32. Порядок изложения отдельных вопросов в разделе «Ключевые вопросы аудита» является предметом профессионального суждения. Например, такая информация может быть изложена в порядке ее относительной важности, согласно суждению аудитора, или может соответствовать порядку раскрытия вопросов в финансовой отчетности. Требование пункта 11 о включении подзаголовков направлено на дальнейшую дифференциацию вопросов.
- A33. В случае представления сравнительной финансовой информации вводная формулировка раздела «Ключевые вопросы аудита» изменяется таким образом, чтобы привлечь внимание к тому, что указанные ключевые вопросы аудита относятся только к аудиту финансовой отчетности за текущий период и могут содержать ссылку на конкретный период, который охватывает данная финансовая отчетность (например, за «год, закончившийся 31 декабря 20X1 года»).

Описание отдельных ключевых вопросов аудита (см. пункт 13)

- A34. Адекватность описания ключевого вопроса аудита является предметом профессионального суждения. Описание ключевого вопроса аудита направлено на то, чтобы предоставить краткое и сбалансированное объяснение, которое поможет предполагаемым пользователям понять, почему вопрос являлся одним из наиболее значимых для аудита и как он был изучен в рамках аудита. Ограниченное использование узкоспециальных аудиторских терминов также позволяет предполагаемым пользователям, не обладающим достаточными знаниями в области аудита, понять основания для особого рассмотрения аудитором определенных вопросов в ходе аудита. Характер и уровень информации, предоставленной аудитором, предполагают сбалансированность в контексте ответственности соответствующих сторон (то есть аудитор предоставляет полезные сведения в сжатой и понятной форме и при этом не является ненадлежащим источником первоначальной информации об организации).
- A35. Первоначальная информация – это любые сведения об организации, которые не были размещены организацией в открытом доступе на иных основаниях (например, не были включены в состав финансовой отчетности или иной информации, имевшейся на дату аудиторского заключения, или упомянуты в рамках других устных или письменных сообщений руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, таких как предварительное объявление финансовой информации или брифинги инвесторов). Ответственность за такую информацию несет руководство организации и лица, отвечающие за корпоративное управление.
- A36. Для аудитора представляется уместным искать возможности для того, чтобы избежать описания ключевого вопроса аудита, ненадлежащим образом раскрывающего первоначальную информацию об организации. Описание ключевого вопроса аудита как таковое обычно не является первоначальной информацией об организации, так как этот вопрос излагается в контексте аудита. Однако аудитор может счесть необходимым включить дополнительную информацию, чтобы объяснить, почему вопрос

рассматривался как один из наиболее значимых для аудита и, следовательно, был определен как ключевой вопрос аудита, а также как вопрос был решен в рамках аудита, при условии что раскрытие такой информации не запрещено законом или нормативным актом. Если аудитор определяет такую информацию как необходимую, он может предложить руководству или лицам, отвечающим за корпоративное управление, раскрыть дополнительную информацию вместо предоставления аудитором первоначальной информации в аудиторском заключении.

- A37. Руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, могут принять решение о раскрытии новой или расширенной информации в финансовой отчетности или в ином разделе годового отчета в отношении ключевого вопроса аудита ввиду того, что вопрос будет включен в аудиторское заключение. Такая новая или расширенная информация, например, может быть раскрыта для того, чтобы предоставить более детальную информацию о чувствительности основных допущений, использованных в оценочных значениях, или об обосновании организацией определенной практики или политики бухгалтерского учета, если применимая концепция подготовки финансовой отчетности предусматривает допустимые альтернативы.
- A38. МСА 720 (пересмотренный) определяет термин «годовой отчет» и разъясняет, что такие документы, как отчет руководства, комментарии руководства, операционный и финансовый анализ или аналогичные отчеты лиц, отвечающих за корпоративное управление (например, отчет директоров), заявление председателя, заявление о корпоративном управлении или отчеты о системе внутреннего контроля или оценке рисков, могут входить в состав годового отчета³⁰; МСА 720 (пересмотренный) устанавливает обязанности аудитора в отношении прочей информации, содержащейся в годовом отчете. Хотя мнение аудитора о финансовой отчетности не охватывает прочую информацию, аудитор может учесть эту информацию, а также иные сообщения организации, имеющиеся в открытом доступе, или другие надежные источники при составлении описания ключевого вопроса аудита.
- A39. Аудиторская документация, подготовленная в ходе аудита, также может быть полезна для аудитора при составлении описания ключевого вопроса аудита. Например, письменные сообщения или документально оформленные аудитором устные сообщения для лиц, отвечающих за корпоративное управление, и другая аудиторская документация представляют собой достаточное основание для включения аудитором информации в аудиторское заключение. Это объясняется тем, что аудиторская документация согласно МСА 230 предназначена для оформления значимых вопросов, возникших в ходе аудита, выводов по ним и значимых профессиональных суждений, использованных в этих выводах, и служит для отражения характера, сроков и объема проведенных аудиторских процедур, их результатов и полученных аудиторских доказательств. Такая документация может помочь аудитору составить описание ключевых вопросов аудита, объясняющее значимость вопроса, а также выполнить требование пункта 18.

Ссылка на раскрытие вопроса в финансовой отчетности (см. пункт 13)

- A40. Пункты 13(a)–(b) требуют описания каждого ключевого вопроса аудита, чтобы объяснить, почему аудитор счел вопрос одним из наиболее значимых в рамках аудита и как вопрос был изучен в ходе аудита. Следовательно, описание ключевых вопросов аудита не является лишь повторением того, что раскрыто в финансовой отчетности. Однако ссылка на любую соответствующую раскрытую информацию позволяет предполагаемым пользователям лучше понять, как руководство решало вопрос при подготовке финансовой отчетности.
- A41. В дополнение к ссылке на соответствующую раскрытую информацию аудитор может привлечь внимание к ключевым аспектам этой информации. Степень раскрытия руководством конкретных аспектов или факторов в отношении того, как определенный вопрос влияет на финансовую отчетность за текущий период, может помочь аудитору точно определить конкретные аспекты того, как вопрос был изучен в рамках аудита, чтобы предполагаемые пользователи могли понять, почему вопрос является ключевым вопросом аудита. Например:
- если организация включает полноценное раскрытие информации об оценочных значениях, аудитор может обратить внимание на раскрытие информации об основных допущениях, о диапазоне возможных результатов и иной качественной и количественной информации, раскрытой в отношении основных источников неопределенности оценки или важнейших оценочных значений, в рамках объяснения того, почему вопрос являлся одним из наиболее значимых для аудита и как он был изучен в ходе аудита;

³⁰ МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», пункты 12(a) и A1–A3.

- если аудитор в соответствии с МСА 570 (пересмотренным) приходит к выводу о том, что существенная неопределенность в отношении событий или условий, которые могут привести к значительным сомнениям в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность, отсутствует, он может, тем не менее, определить, что один или несколько вопросов, относящихся к данному выводу, сделанному в результате выполненной аудитором работы согласно МСА 570 (пересмотренному), являются ключевыми вопросами аудита. В таких обстоятельствах описание аудитором данных ключевых вопросов аудита в аудиторском заключении может охватывать аспекты указанных событий или условий, раскрытых в финансовой отчетности, таких как существенные операционные убытки, имеющиеся возможности заимствований и возможность рефинансирования долга или несоблюдение кредитных договоров и соответствующие смягчающие обстоятельства³¹.

Почему аудитор счел вопрос одним из наиболее значимых для аудита (см. пункт 13(a))

- A42. Описание ключевого вопроса аудита в аудиторском заключении предназначено для того, чтобы объяснить, почему вопрос был определен как ключевой вопрос аудита. Следовательно, требования пунктов 9–10 и материалы руководства по применению, изложенные в пунктах A12–A29, в отношении определения ключевых вопросов аудита могут также быть полезными для аудитора при рассмотрении того, как такие вопросы должны быть изложены в аудиторском заключении. Например, объяснение факторов, которые привели аудитора к выводу о том, что определенный вопрос требовал значительного внимания аудитора и был наиболее значимым для аудита, будет, по всей вероятности, представлять интерес для предполагаемых пользователей.
- A43. При определении того, что именно следует включить в описание ключевого вопроса аудита, аудитор должен учитывать уместность информации для предполагаемых пользователей. К этому можно отнести вопрос, позволит ли описание лучше понять аудит и суждения аудитора.
- A44. Установление непосредственной связи между вопросом и определенными обстоятельствами организации может также помочь минимизировать возможность того, что такие описания станут слишком стандартизированными и менее полезными. Например, некоторые вопросы могут быть определены как ключевые вопросы аудита рядом организаций определенной отрасли в силу обстоятельств отрасли или сложности составления финансовой отчетности. При описании причины, по которой аудитор счел вопрос одним из наиболее значимых, аудитор может счесть целесообразным указать аспекты, характерные для организации (например, обстоятельства, повлиявшие на соответствующие суждения, вынесенные при составлении финансовой отчетности за текущий период), чтобы сделать описание более полезным для предполагаемых пользователей. Это также может быть важно для описания ключевого вопроса аудита, который повторяется в течение нескольких периодов.
- A45. Описание также может содержать ссылку на основные особенности, которые привели к тому, что аудитор с учетом обстоятельств аудита определил вопрос как один из наиболее значимых, например:
- экономические условия, которые повлияли на возможности аудитора получить аудиторские доказательства, например, неактивные рынки для определенных финансовых инструментов;
 - новая или разрабатываемая учетная политика, например, вопросы, относящиеся к организации или отрасли, по которым аудиторская группа консультировалась с собственными экспертами аудиторской организации;
 - изменения в стратегии организации или модели бизнеса, которые оказали существенное влияние на финансовую отчетность.

Как вопрос был изучен в рамках аудита (см. пункт 13(b))

- A46. Уровень детализации, обеспечиваемый в аудиторском заключении при описании того, как ключевой вопрос аудита был изучен в рамках аудита, является предметом профессионального суждения. В соответствии с пунктом 13(b) аудитор может включить в описание:
- аспекты проведенных им ответных процедур или использованного им подхода, которые наиболее применимы к вопросу или соответствуют оцененному риску существенного искажения;
 - краткий обзор выполненных процедур;
 - указание на результат процедур, проведенных аудитором, или

³¹ См. пункт A3 МСА 570 (пересмотренного).

- основные наблюдения по данному вопросу

либо какую-либо комбинацию этих элементов.

Законы, нормативные акты или национальные стандарты аудита могут устанавливать определенную форму или содержание описания ключевого вопроса аудита или могут предусматривать включение одного или нескольких таких элементов.

A47. Чтобы предполагаемые пользователи понимали значимость ключевого вопроса аудита в контексте аудита финансовой отчетности в целом, а также взаимосвязь между ключевыми вопросами аудита и другими элементами аудиторского заключения, включая мнение аудитора, может потребоваться особая осторожность в формулировке, используемой для описания ключевого вопроса аудита, чтобы она:

- не давала оснований полагать, что вопрос не был надлежащим образом рассмотрен аудитором при формировании мнения о финансовой отчетности;
- обеспечивала связь вопроса непосредственно с конкретными обстоятельствами организации, позволяя при этом избежать общих или стандартных фраз;
- учитывала то, как вопрос изложен в составе соответствующей информации, раскрываемой в финансовой отчетности, если такая имеется;
- не содержала и не предполагала выражения отдельного мнения по индивидуальным элементам финансовой отчетности.

A48. Описание аспектов проведенных аудитором ответных процедур или использованного им подхода к вопросу, особенно если подход к аудиту требовал значительной адаптации в соответствии с фактами и обстоятельствами организации, может помочь предполагаемым пользователям в понимании необычных обстоятельств и значимых суждений аудитора, необходимых для принятия мер по реагированию на риск существенного искажения. Кроме того, подход к аудиту в определенный период может определяться конкретными обстоятельствами организации, экономическими условиями или изменениями в отрасли. Полезной для аудитора может также быть ссылка на характер и объем информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, по указанному вопросу.

A49. Например, при описании подхода аудитора к оценочному значению, которое было определено как имеющее высокий уровень неопределенности оценки, такому как оценка сложных финансовых инструментов, аудитор может целесообразным образом указать, что он использовал или привлекал эксперта аудитора. Такая ссылка на привлечение эксперта аудитора не снижает ответственности аудитора за выражение мнения о финансовой отчетности и, следовательно, не противоречит пунктам 14–15 МСА 620³².

A50. При описании процедур, проведенных аудитором, особенно в сложных областях аудита, требующих применения суждений, могут возникать сложности. В частности, сложности может вызывать обобщенное изложение в краткой форме проведенных процедур, которое обеспечивало бы адекватную информацию о характере и объеме процедур, проведенных в ответ на оцененный риск существенного искажения, и об использованных значимых суждениях аудитора. Тем не менее аудитор может счесть необходимым описать некоторые проведенные процедуры, чтобы сообщить о том, как вопрос был изучен в рамках аудита. Такое описание может в основном носить общий характер, но не включать детального изложения процедур.

A51. Как указано в пункте A46, аудитор может также предоставить указание на результат проведенных им ответных процедур в описании ключевого вопроса аудита в аудиторском заключении. Однако в этом случае необходимо соблюдать осторожность, чтобы не создалось впечатление, что описание содержит особое мнение по отдельному ключевому вопросу аудита или каким-либо образом подвергает сомнению мнение аудитора о финансовой отчетности в целом.

Обстоятельства, при которых информация о вопросе, определенном как ключевой вопрос аудита, не сообщается в аудиторском заключении (см. пункт 14)

A52. Законом или нормативным актом может быть запрещено публичное раскрытие руководством или аудитором конкретного вопроса, определенного как ключевой вопрос аудита. Например, законом или нормативным актом может быть, в частности, запрещено размещение в открытом доступе информации, которая может помешать проведению расследования соответствующим уполномоченным органом

³² МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора».

совершенного или предполагаемого противоправного действия (например, вопросы, связанные или предположительно связанные с отмыванием денег).

- A53. Как указано в пункте 14(b), случаи, когда информация о вопросе, определенном как ключевой вопрос аудита, не может быть сообщена в аудиторском заключении, встречаются крайне редко. Это объясняется тем, что обеспечение более высокого уровня прозрачности аудита для предполагаемых пользователей считается направленным на благо интересов общества. Следовательно, решение не сообщать информацию о ключевом вопросе аудита правомерно только в случаях, когда отрицательные последствия сообщения такой информации для организации, как обоснованно можно предположить, превысят общественно значимую пользу от ее сообщения.
- A54. Решение не информировать о ключевом вопросе аудита принимается с учетом фактов и обстоятельств, связанных с этим вопросом. Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, помогает аудитору понять мнение руководства относительно значительности отрицательных последствий, которые могут возникнуть в результате информирования о вопросе. В частности, информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, помогает аудитору сформировать суждение при принятии решения о том, сообщать ли информацию о вопросе, так как это:
- помогает аудитору понять, почему вопрос не был раскрыт организацией публично (например, если в соответствии с законом, нормативным актом или определенными концепциями подготовки финансовой отчетности разрешается отсроченное раскрытие или нераскрытие вопроса), и узнать точку зрения руководства на отрицательные последствия его раскрытия, если такие возможны. Руководство может привлечь внимание к некоторым аспектам закона или нормативного акта либо других авторитетных источников, которые могут иметь значение для рассмотрения отрицательных последствий (например, такие аспекты могут включать нанесение ущерба коммерческим переговорам или конкурентоспособности организации). Однако точка зрения руководства об отрицательных последствиях сама по себе не освобождает аудитора от необходимости определить, можно ли достаточно обоснованно предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения, согласно пункту 14(b);
 - указывает, имело ли место какое-либо информационное взаимодействие с регулирующими, правоохранительными или надзорными органами по данному вопросу, в частности, будет ли подтверждено в результате таких обсуждений утверждение руководства о том, почему публичное раскрытие информации о вопросе не является надлежащим;
 - позволяет аудитору в соответствующих обстоятельствах предложить руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, раскрыть публично соответствующую информацию о вопросе. В частности, такое возможно, если опасения руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, ограничиваются определенными аспектами, относящимися к вопросу, вследствие чего некоторая информация о вопросе может быть менее конфиденциальной и ее можно сообщить.

Аудитор также может счесть необходимым получить письменное заявление от руководства о том, почему публичное раскрытие вопроса является неуместным, включая мнение руководства о значительности отрицательных последствий, которые могут возникнуть в результате такого информирования.

- A55. Аудитору также может быть необходимо рассмотреть последствия информирования о вопросе, который был определен как ключевой вопрос аудита, в контексте соответствующих этических требований. Кроме того, в соответствии с законом или нормативным актом от аудитора может требоваться осуществление информационного взаимодействия с соответствующими регулирующими, правоохранительными или надзорными органами в отношении такого вопроса, независимо от того, сообщена ли информация о вопросе в аудиторском заключении. Такое информационное взаимодействие также может быть полезным для рассмотрения аудитором отрицательных последствий, которые могут возникнуть в результате информирования о вопросе.
- A56. Рассматриваемые аудитором аспекты в отношении решения не информировать о вопросе носят сложный характер и требуют применения значимых аудиторских суждений. Следовательно, аудитор может счесть целесообразным прибегнуть к услугам юриста.

Форма и содержание раздела «Ключевые вопросы аудита» в случае иных обстоятельств (см. пункт 16)

- A57. Требование пункта 16 применяется к трем видам обстоятельств:

- (a) аудитор определяет в соответствии с пунктом 10, что ключевые вопросы аудита отсутствуют (см. пункт А59);
- (b) аудитор определяет в соответствии с пунктом 14, что информация о ключевом вопросе аудита не будет сообщена в аудиторском заключении и что иные вопросы, которые можно определить как ключевые вопросы аудита, отсутствуют;
- (c) в качестве ключевых вопросов аудита определены только те вопросы, информация о которых сообщена в соответствии с пунктом 15.

А58. Ниже приводится пример формулировки в аудиторском заключении в случае, если аудитор определил, что ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить, отсутствуют:

Ключевые вопросы аудита

Мы определили, что [за исключением вопроса, изложенного в разделе «*Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)*» или в разделе «*Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности*»] отсутствуют [иные] ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

А59. Определение ключевых вопросов аудита предполагает вынесение суждения об относительной важности вопросов, требующих значительного внимания аудитора. Следовательно, случаи, когда аудитор полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, не определил как минимум один ключевой вопрос аудита из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, для раскрытия в аудиторском заключении, могут встречаться редко. Однако в некоторых особых обстоятельствах (например, если организация, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, осуществляет деятельность в очень ограниченном объеме) аудитор может определить, что ключевые вопросы аудита согласно пункту 10 отсутствуют, так как отсутствуют вопросы, которые требовали его значительного внимания.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт 17)

А60. МСА 260 (пересмотренный) требует, чтобы аудитор своевременно осуществлял информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление³³. Своевременность информационного взаимодействия по ключевым вопросам аудита будет зависеть от обстоятельств выполнения задания. Однако аудитор может предварительно проинформировать о своей точке зрения на ключевые вопросы аудита при обсуждении планируемого объема аудита и сроков его проведения и может дополнительно обсудить такие вопросы в рамках информирования о вопросах, которые привлекли его внимание. Это поможет частично устранить сложности практического характера в организации эффективного двустороннего диалога о ключевых вопросах аудита в период подготовки финансовой отчетности к выпуску.

А61. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, позволяет им получить сведения о ключевых вопросах аудита, о которых аудитор намерен сообщить в аудиторском заключении, и предоставляет им возможность получить дополнительные разъяснения в случае необходимости. Аудитор может счесть целесообразным предоставить лицам, отвечающим за корпоративное управление, проект аудиторского заключения для содействия такому обсуждению. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, предусматривает признание их важной роли в осуществлении контроля за процессом составления финансовой отчетности и предоставляет возможность лицам, отвечающим за корпоративное управление, понять, на каком основании аудитор принимал решения в отношении ключевых вопросов аудита и как эти вопросы будут изложены в аудиторском заключении. Это также дает возможность лицам, отвечающим за корпоративное управление, рассмотреть, будет ли полезным раскрытие новой или расширенной информации в контексте того, что информация об этих вопросах будет сообщена в аудиторском заключении.

А62. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, согласно требованиям пункта 17(a) также осуществляется в отношении тех исключительно редких обстоятельств, когда о вопросе, определенном как ключевой вопрос аудита, не сообщается в аудиторском заключении (см. пункты 14 и А54).

³³ МСА 260 (пересмотренный), пункт 21.

А63. Требование пункта 17(b) об информационном взаимодействии с лицами, отвечающими за корпоративное управление, в случаях, когда аудитор определил отсутствие ключевых вопросов аудита, о которых необходимо проинформировать в аудиторском заключении, может предоставить аудитору возможность провести дополнительное обсуждение с иными лицами, осведомленными о проведении аудита и о значимых вопросах, которые могли возникнуть (включая лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, если такое было назначено). Эти обсуждения могут привести к пересмотру аудитором решения об отсутствии ключевых вопросов аудита.

Документация (см. пункт 18)

А64. Пункт 8 МСА 230 требует, чтобы аудитор подготовил аудиторскую документацию, которая является достаточной для того, чтобы опытный аудитор, ранее не участвовавший в данном аудите, мог понять в том числе значимые профессиональные суждения. В контексте ключевых вопросов аудита эти профессиональные суждения включают выявление из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, тех вопросов, которые требовали значительного внимания аудитора, а также определение того, является ли каждый из этих вопросов ключевым вопросом аудита. Такие суждения аудитора, по всей вероятности, будут подтверждаться документацией по информационному взаимодействию аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и аудиторской документацией по каждому отдельному вопросу (см. пункт А39), а также некоторой иной аудиторской документацией по значимым вопросам, возникающим в ходе аудита (например, итоговым меморандумом). Однако настоящий стандарт не требует, чтобы аудитор документально оформлял причину, по которой другие вопросы, доведенные до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, не являлись вопросами, которые требовали его значительного внимания.

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 705 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)
«МОДИФИЦИРОВАННОЕ МНЕНИЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»**

Международный стандарт аудита (МСА) 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по выпуску надлежащего заключения в обстоятельствах, когда при формировании мнения в соответствии с МСА 700 (пересмотренным)¹ аудитор приходит к выводу о необходимости выражения модифицированного мнения о финансовой отчетности. В настоящем МСА также рассматривается вопрос о том, как выражение аудитором модифицированного мнения влияет на форму и содержание аудиторского заключения. Во всех случаях в настоящем стандарте применяются требования к составлению аудиторских заключений, содержащиеся в МСА 700 (пересмотренном), при этом указанные требования не повторяются, кроме случаев, когда они непосредственно рассматриваются или корректируются исходя из требований настоящего стандарта.

Типы модифицированного мнения

2. Настоящий стандарт определяет три типа модифицированного мнения, а именно: мнение с оговоркой, отрицательное мнение и отказ от выражения мнения. Решение о том, какой тип модифицированного мнения является надлежащим, зависит:
 - (a) от характера вопроса, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения, то есть имеются ли существенные искажения в финансовой отчетности или, в случае невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, есть ли вероятность наличия таких существенных искажений;
 - (b) суждения аудитора в отношении всеобъемлющего характера влияния, в том числе возможного, такого вопроса на финансовую отчетность (см. пункт A1).

Дата вступления в силу

3. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2016 года или после этой даты.

Цели

4. Целью аудитора является четкое выражение надлежащим образом модифицированного мнения о финансовой отчетности, которое необходимо в том случае, если:
 - (a) на основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения, или

¹ МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

- (b) аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений.

Определения

- 5. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (a) всеобъемлющий – термин используется применительно к искажениям для описания влияния, оказываемого искажениями на финансовую отчетность, или возможного влияния на финансовую отчетность искажений, если такие имеются, которые остаются невыявленными вследствие невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Влияние, оказываемое на финансовую отчетность, считается всеобъемлющим, если, по мнению аудитора, оно:
 - (i) не ограничивается отдельными элементами, счетами или статьями финансовой отчетности;
 - (ii) затрагивает или может затрагивать существенную часть финансовой отчетности, если влияние ограничивается отдельными элементами, или
 - (iii) имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями в плане раскрытия информации;
 - (b) модифицированное мнение – мнение с оговоркой, отрицательное мнение или отказ от выражения мнения о финансовой отчетности.

Требования

Обстоятельства, требующие выражения модифицированного мнения аудитора

- 6. Аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении в случаях, когда:
 - (a) на основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения (см. пункты A2–A7), или
 - (b) аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений (см. пункты A8–A12).

Определение типа модифицированного мнения аудитора

Мнение с оговоркой

- 7. Аудитор выражает мнение с оговоркой в тех случаях, когда:
 - (a) аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными для финансовой отчетности, но не всеобъемлющими, или
 - (b) аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения, но приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим.

Отрицательное мнение

- 8. Аудитор должен выразить отрицательное мнение в тех случаях, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными и всеобъемлющими для финансовой отчетности.

Отказ от выражения мнения

- 9. Аудитор отказывается выразить мнение в том случае, когда он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения и приходит к выводу о

том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть одновременно существенным и всеобъемлющим.

10. Аудитор отказывается выразить мнение в том случае, когда в исключительно редких ситуациях, связанных с наличием многочисленных факторов неопределенности, он приходит к выводу о том, что, несмотря на полученные достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого фактора неопределенности, невозможно сформировать мнение о финансовой отчетности вследствие потенциального воздействия факторов неопределенности друг на друга и их возможного совокупного влияния на финансовую отчетность.

Последствия невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в результате ограничений, введенных руководством после принятия аудитором задания

11. Если после принятия задания аудитор становится известно, что руководство ввело ограничение объема аудита, которое, по мнению аудитора, с большой вероятностью приведет к необходимости выражения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения о финансовой отчетности, аудитор должен обратиться к руководству с просьбой о снятии такого ограничения.
12. Если руководство отказывается снять ограничение, упомянутое в пункте 11 настоящего стандарта, аудитор должен сообщить об этом лицам, отвечающим за корпоративное управление, за исключением случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией², и определить, имеется ли возможность выполнения альтернативных процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.
13. Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен определить последствия следующим образом:
 - (а) если аудитор приходит к выводу, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим, аудитор должен выразить мнение с оговоркой, или
 - (б) если аудитор приходит к выводу, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным и всеобъемлющим настолько, что выражения мнения с оговоркой будет недостаточно для информирования о серьезности ситуации, то аудитор должен:
 - (i) отказаться от проведения аудита, если это целесообразно и возможно в соответствии с применимыми законами или нормативными актами (см. пункт А13);
 - (ii) если отказ от аудита до предоставления аудиторского заключения невозможен или практически неосуществим, то отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности (см. пункт А14).
14. Если аудитор отказывается от проведения аудита, как предусмотрено в пункте 13(б)(i), он должен предварительно проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление организации, об обстоятельствах, связанных с выявленными в ходе аудита искажениями, которые могли бы привести к выражению модифицированного мнения (см. пункт А15).

Другие вопросы, связанные с выражением отрицательного мнения или отказом от выражения мнения

15. Когда аудитор считает необходимым выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности в целом, аудиторское заключение не должно также включать немодифицированное мнение в соответствии с той же концепцией подготовки финансовой отчетности об отдельном отчете из состава финансовой отчетности или об одном или нескольких отдельных элементах, группах статей или статьях финансовой отчетности. Включение такого немодифицированного мнения в то же заключение³ в данных обстоятельствах противоречило бы отрицательному мнению аудитора или отказу от выражения мнения о финансовой отчетности в целом (см. пункт А16).

² МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 13.

³ МСА 805 «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности» определяет обстоятельства, при которых аудитор привлекается для выражения отдельного мнения об одном или нескольких отдельных элементах, группах статей или статьях финансовой отчетности.

Форма и содержание аудиторского заключения в случае модификации мнения аудитора

Мнение аудитора

16. Когда аудитор выражает модифицированное мнение, он должен использовать для раздела, в котором излагается его мнение, заголовок «Мнение с оговоркой», «Отрицательное мнение» или «Отказ от выражения мнения» в зависимости от обстоятельств (см. пункты А17–А19).

Мнение с оговоркой

17. Когда аудитор выражает мнение с оговоркой вследствие существенного искажения финансовой отчетности, он указывает, что, по его мнению, за исключением влияния вопроса или вопросов, описанных в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой»:

- (а) (в случае составления отчетности в соответствии с концепцией достоверного представления) прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или дает правдивое и достоверное представление о) [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или
- (б) (в случае составления отчетности в соответствии с концепцией соответствия) прилагаемая финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].

Когда модификация вызвана невозможностью получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, аудитор должен использовать для выражения модифицированного мнения соответствующую формулировку: «за исключением возможного влияния обстоятельства (обстоятельств)...» (см. пункт А20).

Отрицательное мнение

18. Когда аудитор выражает отрицательное мнение, он должен указать, что, по его мнению, вследствие значимости обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе «Основание для выражения отрицательного мнения»:

- (а) (в случае составления отчетности в соответствии с концепцией достоверного представления) прилагаемая финансовая отчетность не отражает достоверно (или не дает правдивого и достоверного представления о) [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или
- (б) (в случае составления отчетности в соответствии с концепцией соответствия) прилагаемая финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].

Отказ от выражения мнения

19. Когда аудитор отказывается от выражения мнения вследствие невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен:

- (а) указать, что он не выражает мнения о прилагаемой финансовой отчетности;
- (б) указать, что вследствие значимости обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе «Основание для отказа от выражения мнения», он не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о финансовой отчетности;
- (с) изменить формулировку, требующуюся согласно пункту 24(б) МСА 700 (пересмотренного), которая указывает, что был проведен аудит финансовой отчетности, заявив о том, что аудитор был привлечен для проведения аудита финансовой отчетности.

Основание для выражения мнения

20. Когда аудитор выражает модифицированное мнение о финансовой отчетности, он должен в дополнение к определенным элементам, включение которых требуется в соответствии с МСА 700 (пересмотренным) (см. пункт А21):

- (а) изменить заголовок «Основание для выражения мнения», требующийся согласно пункту 28 МСА 700 (пересмотренного), на «Основание для выражения мнения с оговоркой», «Основание для выражения отрицательного мнения» или «Основание для отказа от выражения мнения» в зависимости от обстоятельств и

- (b) включить в этот раздел описание обстоятельства, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения.
21. При наличии существенного искажения финансовой отчетности, связанного с отдельными показателями в финансовой отчетности (включая раскрытие количественной информации в примечаниях к финансовой отчетности), аудитор включает в раздел «Основание для выражения мнения» описание и количественную оценку финансового влияния искажения, если это возможно. Если выполнить количественную оценку финансового влияния невозможно, аудитор должен указать это в данном разделе (см. пункт A22).
22. При наличии существенного искажения финансовой отчетности, связанного с раскрытием текстовой информации, аудитор должен включить в раздел «Основание для выражения мнения» объяснение того, как была искажена раскрытая информация.
23. Если имеется существенное искажение финансовой отчетности, которое связано с нераскрытием необходимой информации, аудитор должен:
- (a) обсудить такое нераскрытие с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
 - (b) указать в разделе «Основание для выражения мнения» характер отсутствующей информации;
 - (c) если это не запрещено законами или нормативными актами, включить нераскрытую информацию, при условии что это возможно и аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нераскрытой информации (см. пункт A23).
24. Если модифицированное мнение является результатом отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, аудитор должен указать в разделе «Основание для выражения мнения» причины, по которым это невозможно.
25. Если аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение, он должен скорректировать заявление о том, являются ли полученные аудиторские доказательства достаточными и надлежащими для того, чтобы обосновать мнение аудитора, требующее согласно пункту 28(d) МСА 700 (пересмотренного), включив слова «с оговоркой» или «отрицательное» в зависимости от обстоятельств.
26. Если аудитор отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности, аудиторское заключение не должно содержать элементы, которые требуются согласно пунктам 28(b) и 28(d) МСА 700 (пересмотренного). Эти элементы включают:
- (a) ссылку на раздел аудиторского заключения, описывающий ответственность аудитора;
 - (b) заявление о том, являются ли полученные аудиторские доказательства достаточными и надлежащими для обоснования мнения аудитора.
27. Даже если аудитор выразил отрицательное мнение или отказался от выражения мнения о финансовой отчетности, он должен раскрыть в разделе «Основание для выражения мнения» обстоятельства, связанные с иными известными ему вопросами, которые могли бы потребовать выражения модифицированного мнения, а также соответствующие последствия (см. пункт A24).

Описание ответственности аудитора за проведение аудита финансовой отчетности в случаях, когда аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности

28. Если аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности вследствие невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен скорректировать описание ответственности аудитора, которое требуется согласно пунктам 39–41 МСА 700 (пересмотренного), включив в него только следующее (см. пункт A25):
- (a) указание на то, что обязанность аудитора состоит в проведении аудита финансовой отчетности организации в соответствии с Международными стандартами аудита и в выпуске аудиторского заключения;
 - (b) указание на то, что, однако, вследствие обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе «Основание для отказа от выражения мнения», аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о финансовой отчетности;

- (с) указание на независимость аудитора и другие этические обязанности согласно пункту 28(с) МСА 700 (пересмотренного).

Особенности, связанные с отказом аудитора от выражения мнения о финансовой отчетности

29. При отказе аудитора от выражения мнения о финансовой отчетности аудиторское заключение не должно содержать раздел «Ключевые вопросы аудита» в соответствии с МСА 701⁴ или раздел «Прочая информация» в соответствии с МСА 720 (пересмотренным)⁵, кроме случаев, когда это требуется в соответствии с законом или нормативным актом (см. пункт А26).

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

30. Когда аудитор предполагает выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении, он должен довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию об обстоятельствах, которые привели к предполагаемой модификации, и формулировку модификации (см. пункт А27).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Типы модифицированного мнения (см. пункт 2)

- А1. Ниже в таблице приводятся примеры того, как суждение аудитора о характере обстоятельства, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения, и о всеобъемлющем характере влияния (в том числе возможного) такого обстоятельства на финансовую отчетность определяет тип выражаемого мнения.

<i>Характер обстоятельства, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения</i>	<i>Суждение аудитора в отношении всеобъемлющего характера влияния (в том числе возможного) на финансовую отчетность</i>	
	<i>Существенное, но не всеобъемлющее</i>	<i>Существенное и всеобъемлющее</i>
Финансовая отчетность содержит существенные искажения	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение
Невозможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства	Мнение с оговоркой	Отказ от выражения мнения

Обстоятельства, требующие выражения модифицированного мнения аудитора

Характер существенных искажений (см. пункт 6(a))

- А2. Согласно требованиям МСА 700 (пересмотренного), чтобы сформировать мнение о финансовой отчетности, аудитор должен сделать вывод о том, была ли получена разумная уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений⁶. Этот вывод учитывает оценку аудитором неисправленных искажений в финансовой отчетности, если такие имеются, в соответствии с МСА 450⁷.
- А3. МСА 450 определяет искажение как разницу между отчетным показателем, классификацией, представлением или раскрытием статьи финансовой отчетности и показателем, классификацией, представлением или раскрытием статьи, которые требуются в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Следовательно, существенное искажение финансовой отчетности может возникнуть в отношении:
- надлежащего характера выбранной учетной политики;
 - применения выбранной учетной политики или

⁴ МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», пункты 11–13.

⁵ МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», пункт А54.

⁶ МСА 700 (пересмотренный), пункт 11.

⁷ МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», пункт 11.

- (с) надлежащего характера или адекватности информации, раскрытой в финансовой отчетности.

Надлежащий характер выбранной учетной политики

- A4.** В отношении надлежащего характера выбранной руководством учетной политики существенные искажения финансовой отчетности могут возникнуть, например, когда:
- (а) выбранная учетная политика не соответствует применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
 - (б) финансовая отчетность не отражает корректно учетную политику, относящуюся к существенным статьям отчета о финансовом положении, отчета о совокупном доходе, отчета о собственном капитале или отчета о движении денежных средств;
 - (с) финансовая отчетность не представляет надлежащим образом или не раскрывает лежащие в ее основе операции и события так, чтобы достигалось достоверное представление о них.
- A5.** Концепции подготовки финансовой отчетности часто содержат требования к учету и раскрытию изменений в учетной политике. В том случае, когда организация изменила выбранные ранее основные положения учетной политики, может возникнуть существенное искажение финансовой отчетности, если организация не выполнила эти требования.

Применение выбранной учетной политики

- A6.** В отношении применения выбранной учетной политики существенные искажения финансовой отчетности могут возникнуть:
- (а) когда руководство не применяло выбранную учетную политику в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, в частности, когда руководство не применяло выбранную учетную политику последовательно при смене отчетных периодов или к аналогичным операциям и событиям (последовательность применения), или
 - (б) вследствие метода применения выбранной учетной политики (например, непреднамеренная ошибка в применении).

Надлежащий характер или адекватность информации, раскрываемой в финансовой отчетности

- A7.** С точки зрения надлежащего характера или адекватности информации, раскрываемой в финансовой отчетности, существенные искажения финансовой отчетности могут возникнуть, когда:
- (а) финансовая отчетность не содержит всей информации, которая должна быть раскрыта в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - (б) информация, раскрытая в финансовой отчетности, не представлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности или
 - (с) финансовая отчетность не обеспечивает раскрытие информации, необходимое для достоверного представления, помимо раскрываемой информации, непосредственно требуемой применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

В пункте A13a МСА 450 приведены другие примеры существенных искажений раскрытия информации качественного характера, которые могут иметься.

Характер отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства (см. пункт 6(b))

- A8.** Невозможность получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств (также именуемая ограничением объема аудита) может возникнуть вследствие:
- (а) обстоятельств, не контролируемых организацией;
 - (б) обстоятельств, относящихся к характеру или срокам выполнения работы аудитора;
 - (с) ограничений, введенных руководством.
- A9.** Невозможность выполнения определенной процедуры не является ограничением объема аудита, если аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства посредством выполнения альтернативных процедур. Если это невозможно, применяются

требования, содержащиеся в пунктах 7(b) и 9–10, в зависимости от обстоятельств. Ограничения, введенные руководством, могут иметь иные последствия для аудита, такие как оценка аудитором рисков недобросовестных действий и рассмотрение возможности продолжения выполнения задания.

- A10. Примеры обстоятельств, не контролируемых организацией, включают случаи, когда:
- данные бухгалтерского учета организации были уничтожены;
 - данные бухгалтерского учета значительного компонента были изъяты государственными органами на неопределенный срок.
- A11. Примеры обстоятельств, относящихся к характеру или срокам выполнения работы аудитора, включают случаи, когда:
- от организации требуется использование метода долевого участия для учета ассоциированной организации, и аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении финансовой информации последней, чтобы оценить, применялся ли метод долевого участия надлежащим образом;
 - сроки назначения аудитора таковы, что аудитор не может обеспечить наблюдение за проведением инвентаризации запасов;
 - аудитор принимает решение о том, что выполнение только процедур проверки по существу недостаточно, а средства контроля организации неэффективны.
- A12. Примеры отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в результате ограничения объема аудита, введенного руководством, включают случаи, когда:
- руководство не предоставляет аудитору возможности для наблюдения за проведением инвентаризации запасов;
 - руководство не предоставляет аудитору возможности запросить внешнее подтверждение определенных остатков по счетам.

Определение типа модифицированного мнения аудитора

Последствия отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в результате ограничений, введенных руководством после принятия аудитором задания (см. пункты 13(b)(i)–14)

- A13. Целесообразность отказа от проведения аудита может зависеть от степени завершенности задания на момент введения руководством ограничения объема аудита. Если аудитор в основном завершил аудит, он может принять решение о завершении работ в той мере, в которой это возможно, отказаться от выражения мнения и дать объяснение в отношении ограничения объема аудита в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» до того, как отказаться от выполнения задания.
- A14. В определенных обстоятельствах отказ от проведения аудита может быть невозможен, если в соответствии с законом или нормативным актом аудитор обязан продолжить выполнение аудиторского задания. Это возможно в случае, если аудитор привлекается для проведения аудита финансовой отчетности организаций государственного сектора. Это также возможно в юрисдикциях, где аудитор привлекается для проведения аудита финансовой отчетности за определенный период или назначается на определенный срок и ему запрещается отказываться от выполнения задания до завершения аудита данной финансовой отчетности или до окончания указанного срока соответственно. Аудитор может также счесть необходимым включить в аудиторское заключение раздел «Прочие сведения».⁸
- A15. Когда аудитор приходит к выводу о том, что отказ от проведения аудита необходим вследствие ограничения объема аудита, от аудитора может потребоваться, чтобы он проинформировал регулирующие органы или собственников организации об обстоятельствах, связанных с отказом от задания, как это предусмотрено профессиональными, правовыми или нормативными требованиями.

⁸ МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении», пункт A10.

Другие вопросы, связанные с выражением отрицательного мнения или отказом от выражения мнения (см. пункт 15)

A16. Ниже приводятся примеры обстоятельств предоставления заключения, которые не противоречат выражению отрицательного мнения аудитора или отказу аудитора от выражения мнения:

- выражение немодифицированного мнения о финансовой отчетности, составленной в соответствии с определенной концепцией подготовки финансовой отчетности, и выражение в том же заключении отрицательного мнения о той же финансовой отчетности, составленной в соответствии с другой концепцией подготовки финансовой отчетности⁹;
- отказ от выражения мнения о результатах деятельности и движении денежных средств, если применимо, и выражение немодифицированного мнения о финансовом положении (см. МСА 510¹⁰). В данном случае аудитор не отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности в целом.

Форма и содержание аудиторского заключения в случае модификации мнения аудитора

Примеры аудиторских заключений (см. пункт 16)

A17. В Примерах 1 и 2, представленных в Приложении, приведены аудиторские заключения, содержащие мнение с оговоркой и отрицательное мнение соответственно, вследствие наличия существенных искажений в финансовой отчетности.

A18. В Примере 3, представленном в Приложении, приводится аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой, так как аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. В Примере 4 приводится отказ от выражения мнения вследствие невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении одного элемента финансовой отчетности. В Примере 5 приводится отказ от выражения мнения вследствие невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении нескольких элементов финансовой отчетности. В каждом из последних двух случаев потенциальное влияние на финансовую отчетность отсутствия возможности получения указанных доказательств является существенным и всеобъемлющим. Приложения к отдельным МСА, содержащим требования по предоставлению заключений, в том числе к МСА 570 (пересмотренному)¹¹, также включают примеры аудиторских заключений, в которых выражается модифицированное мнение.

Мнение аудитора (см. пункт 16)

A19. Изменение заголовка данного раздела однозначно указывает пользователю на то, что мнение аудитора модифицировано, а также на тип модификации.

Мнение с оговоркой (см. пункт 17)

A20. Когда аудитор выражает мнение с оговоркой, не следует использовать в разделе «Мнение» такие формулировки, как «учитывая представленное выше объяснение» или «при условии что», так как они недостаточно ясны или убедительны.

Основание для выражения мнения (см. пункты 20, 21, 23, 27)

A21. Соблюдение последовательности в аудиторском заключении способствует его пониманию пользователями и выявлению необычных обстоятельств при их возникновении. Следовательно, хотя единообразие формулировок модифицированного мнения и описания оснований для выражения модифицированного мнения не может быть достигнуто, желательно обеспечить последовательность в отношении как формы, так и содержания аудиторского заключения.

A22. Примером финансового влияния существенных искажений, которое аудитор может указать в разделе «Основание для выражения мнения» аудиторского заключения, является количественная оценка влияния на налог на прибыль, прибыль до налогообложения, чистую прибыль и капитал в случае завышения стоимости запасов.

⁹ Описание данного обстоятельства приводится в пункте A31 МСА 700 (пересмотренного).

¹⁰ МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода», пункт 10.

¹¹ МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности».

- A23. Раскрытие отсутствующей информации в разделе «Основание для выражения мнения» будет нецелесообразным, если:
- подлежащая раскрытию информация не подготовлена руководством, или аудитор не может получить подлежащую раскрытию информацию иным образом, или
 - подлежащая раскрытию информация, в соответствии с суждением аудитора, является чрезмерно объемной по сравнению с аудиторским заключением.
- A24. Отрицательное мнение или отказ от выражения мнения, связанные с определенным обстоятельством, указанным в разделе «Основание для выражения мнения», не дают оснований для невключения описания других выявленных вопросов, которые в ином случае потребовали бы выражения аудитором модифицированного мнения. В указанных случаях раскрытие таких других вопросов, о которых стало известно аудитору, может быть важным для пользователей финансовой отчетности.

Описание ответственности аудитора за проведение аудита финансовой отчетности в случаях, когда аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности (см. пункт 28)

- A25. Когда аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности, в разделе «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» лучше использовать следующие формулировки, как показано в Примерах 4 и 5 в Приложении к настоящему стандарту:
- формулировку, требующуюся согласно пункту 28(а) МСА 700 (пересмотренного) и скорректированную таким образом, чтобы указать, что обязанность аудитора заключается в проведении аудита финансовой отчетности организации в соответствии с Международными стандартами аудита;
 - формулировку относительно независимости и других этических обязанностей, требующуюся согласно пункту 28(с) МСА 700 (пересмотренного).

Особенности, связанные с отказом аудитора от выражения мнения о финансовой отчетности (см. пункт 29)

- A26. Указание причин невозможности получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» аудиторского заключения обеспечивает полезную информацию для понимания пользователями того, почему аудитор отказался выразить мнение о финансовой отчетности, и может дополнительно предостеречь их от необоснованного доверия к такой отчетности. Однако сообщение информации о ключевых вопросах аудита, кроме тех, которые приводят к отказу от выражения мнения, может дать основание предположить, что финансовая отчетность в целом более надежна в отношении этих вопросов, чем было бы уместно полагать в сложившихся обстоятельствах, и что противоречило бы отказу от выражения мнения о финансовой отчетности в целом. Также, было бы неправомерно включать раздел «Прочая информация» в соответствии с МСА 720 (пересмотренным), в котором аудитор рассматривает соответствие прочей информации финансовой отчетности. Следовательно, пункт 29 настоящего стандарта запрещает включение раздела «Ключевые вопросы аудита» или раздела «Прочая информация» в аудиторское заключение в обстоятельствах, когда аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности, кроме случаев, когда сообщение аудитором информации о ключевых вопросах аудита или предоставление заключения о прочей информации предусмотрено законом или нормативным актом.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт 30)

- A27. Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, об обстоятельствах, которые привели к предполагаемому выражению аудитором модифицированного мнения, и о формулировке модифицированного мнения позволяет:
- аудитору уведомить лиц, отвечающих за корпоративное управление, о предполагаемой модификации или модификациях и о причинах (или обстоятельствах) такой модификации или модификаций;
 - аудитору получить согласие лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении вопроса или вопросов, послуживших основанием для предполагаемой модификации или модификаций, или подтвердить факты несогласия с руководством по существу;

- (с) лицам, отвечающим за корпоративное управление, предоставить аудитору, если применимо, дополнительную информацию и разъяснения в отношении вопроса или вопросов, послуживших основанием для предполагаемой модификации или модификаций.

Примеры аудиторских заключений, содержащих модифицированное мнение

- Пример 1. Аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой вследствие существенного искажения финансовой отчетности.
- Пример 2. Аудиторское заключение, содержащее отрицательное мнение вследствие существенного искажения консолидированной финансовой отчетности.
- Пример 3. Аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой вследствие отсутствия у аудитора возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении иностранной ассоциированной организации.
- Пример 4. Аудиторское заключение, содержащее отказ от выражения мнения вследствие отсутствия у аудитора возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении одного элемента консолидированной финансовой отчетности.
- Пример 5. Аудиторское заключение, содержащее отказ от выражения мнения вследствие отсутствия у аудитора возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нескольких элементов финансовой отчетности.

Пример 1. Аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой вследствие существенного искажения финансовой отчетности

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется)¹.
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210².
- Имеет место искажение информации о запасах. Искажение считается существенным для финансовой отчетности, но не всеобъемлющим (то есть правомерно выражение мнения с оговоркой).
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения мнения с оговоркой о консолидированной финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности³

Мнение с оговоркой

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC («Организация»), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, за исключением влияния вопроса, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» нашего заключения, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или дает правдивое и достоверное представление) финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатах) и движение (или движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

¹ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

² МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий».

³ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

Основание для выражения мнения с оговоркой

Запасы Организации отражены в отчете о финансовом положении в сумме xxx. Руководство отразило запасы не по наименьшей из двух величин – себестоимости или чистой цене реализации, а только по себестоимости, что является отклонением от МСФО. Данные бухгалтерского учета Организации свидетельствуют о том, что, если бы руководство отражало запасы по наименьшей из двух величин – себестоимости или чистой цене реализации, стоимость запасов необходимо было бы уменьшить на сумму xxx до чистой цены реализации. Следовательно, себестоимость продаж увеличилась бы на xxx, а налог на прибыль, чистая прибыль и акционерный капитал уменьшились бы на xxx, xxx и xxx соответственно.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего аудиторского заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами мнения с оговоркой.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например, «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 6 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному). Последний пункт раздела «Прочая информация» в Примере 6 перерабатывается так, чтобы в нем содержалось описание конкретных вопросов, послуживших основанием для мнения с оговоркой, которые также влияют на прочую информацию.]

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах. В дополнение к вопросу, изложенному в разделе «*Основание для выражения мнения с оговоркой*», мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

[Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность⁴

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

Руководитель аудита, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя].

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

⁴ В тексте всех примеров аудиторских заключений может потребоваться замена терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» другими терминами, уместными в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

Пример 2. Аудиторское заключение, содержащее отрицательное мнение вследствие существенного искажения консолидированной финансовой отчетности

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта консолидированной финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит является аудитом группы, включающей организацию и ее дочерние структуры (то есть применяется МСА 600).
- Консолидированная финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- Консолидированная финансовая отчетность содержит существенное искажение вследствие невключения дочерней организации в консолидацию. Данное существенное искажение считается всеобъемлющим для консолидированной финансовой отчетности. Влияние искажения на консолидированную финансовую отчетность не было определено, поскольку сделать это было невозможно (то есть правомерно выражение отрицательного мнения, отрицательное мнение).
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- Применяется МСА 701, однако аудитор определил, что кроме вопроса, который изложен в разделе «Основание для выражения отрицательного мнения», иные ключевые вопросы аудита отсутствуют.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения отрицательного мнения о консолидированной финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию.
- Лица, ответственные за надзор за составлением консолидированной финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку консолидированной финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности⁵

Отрицательное мнение

Мы провели аудит консолидированной финансовой отчетности организации ABC и ее дочерних организаций («Группа»), состоящей из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, консолидированного отчета о совокупном доходе, консолидированного отчета об изменениях в собственном капитале и консолидированного отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к консолидированной финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, вследствие значимости вопроса, изложенного в разделе «Основание для выражения отрицательного мнения» нашего заключения, прилагаемая консолидированная финансовая отчетность

⁵ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

не отражает достоверно во всех существенных аспектах (или не дает правдивого и достоверного представления) консолидированное финансовое положение (или о консолидированном финансовом положении) Группы по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее консолидированные финансовые результаты (или консолидированных финансовых результатах) и консолидированное движение (или консолидированном движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения отрицательного мнения

Как объясняется в Примечании X, Группа не консолидировала финансовую отчетность своей дочерней организации XYZ, которую она приобрела в 20X1 году, так как она еще не смогла определить справедливую стоимость некоторых существенных активов и обязательств дочерней организации на дату приобретения. Следовательно, данная инвестиция учитывается по стоимости приобретения. Согласно МСФО организация должна была консолидировать данную дочернюю организацию и учитывать приобретение на основании предварительно оцененных сумм. Если бы организация XYZ была консолидирована, это повлияло бы существенным образом на многие элементы в прилагаемой консолидированной финансовой отчетности. Влияние на консолидированную финансовую отчетность в результате не включения организации XYZ в консолидацию не было определено.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности» нашего аудиторского заключения. Мы независимы по отношению к Группе в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту консолидированной финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами отрицательного мнения.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например, «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 7 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному). Последний пункт раздела «Прочая информация» в Примере 7 перерабатывается так, чтобы в нем содержалось описание конкретных вопросов, послуживших основанием для выражения отрицательного мнения, которые также влияют на прочую информацию.]

Ключевые вопросы аудита

Мы определили, что, кроме вопроса, изложенного в разделе «Основание для выражения отрицательного мнения», иные ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в нашем заключении, отсутствуют.

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за консолидированную финансовую отчетность⁶

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

Руководитель аудита, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя].

⁶ Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

Пример 3. Аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой вследствие отсутствия у аудитора возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении иностранной ассоциированной организации

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта консолидированной финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит является аудитом группы, включающей организацию и ее дочерние структуры (то есть применяется МСА 600).
- Консолидированная финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- Аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении инвестиции в иностранную ассоциированную организацию. Потенциальное влияние, вызванное отсутствием возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, представляется существенным для консолидированной финансовой отчетности, но не всеобъемлющим (то есть правомерно выражение мнения с оговоркой).
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения мнения с оговоркой о консолидированной финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию.
- Лица, ответственные за надзор за составлением консолидированной финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку консолидированной финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности⁷

Мнение с оговоркой

Мы провели аудит консолидированной финансовой отчетности организации ABC и ее дочерних организаций («Группа»), состоящей из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, консолидированного отчета о совокупном доходе, консолидированного отчета об изменениях в собственном капитале и консолидированного отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к консолидированной финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, за исключением возможного влияния вопроса, изложенного в разделе «*Основание для выражения мнения с оговоркой*» нашего заключения, прилагаемая консолидированная финансовая

⁷ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом положении*) Группы по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее консолидированные финансовые результаты (или консолидированных финансовых результатах) и консолидированное движение (или консолидированном движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения с оговоркой

Инвестиция Группы в иностранную ассоциированную организацию XYZ, приобретенную в течение года и признаваемую по методу долевого участия, отражена в консолидированном отчете о финансовом положении на 31 декабря 20X1 года в сумме xxx, и доля ABC в чистой прибыли XYZ в размере xxx включена в доход ABC за год, закончившийся на указанную дату. Мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении балансовой стоимости инвестиции ABC в XYZ по состоянию на 31 декабря 20X1 года и доли ABC в чистой прибыли XYZ за год, так как нам не был предоставлен доступ к финансовой информации, руководству и аудиторам XYZ. Следовательно, мы не могли определить, требуется ли внесение корректировок в указанные суммы.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности» нашего аудиторского заключения. Мы независимы по отношению к Группе в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту консолидированной финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами мнения с оговоркой.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например, «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 6 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному). Последний пункт раздела «Прочая информация» в Примере 6 перерабатывается так, чтобы в нем содержалось описание конкретных вопросов, послуживших основанием для мнения с оговоркой, которые также влияют на прочую информацию.]

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита консолидированной финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах. В дополнение к вопросу, изложенному в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой», мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

[Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за консолидированную финансовую отчетность⁸

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

⁸ Либо иной термин в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

Руководитель аудита, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя].

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

Пример 4. Аудиторское заключение, содержащее отказ от выражения мнения вследствие отсутствия у аудитора возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении одного элемента консолидированной финансовой отчетности

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта консолидированной финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит является аудитом группы, включающей организацию и ее дочерние структуры (то есть применяется МСА 600).
- Консолидированная финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- Аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении одного элемента консолидированной финансовой отчетности. То есть аудитор также не смог получить аудиторские доказательства в отношении финансовой информации по инвестиции в совместное предприятие, на которое приходится свыше 90 % чистых активов организации. Потенциальное влияние, вызванное отсутствием возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, представляется существенным и всеобъемлющим для консолидированной финансовой отчетности (то есть правомерен отказ от выражения мнения).
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- Лица, ответственные за надзор за составлением консолидированной финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку консолидированной финансовой отчетности.
- Необходимо предоставить более ограниченное описание обязанностей в разделе «Ответственность аудитора».
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности⁹

Отказ от выражения мнения

Мы были привлечены для проведения аудита консолидированной финансовой отчетности организации ABC и ее дочерних организаций («Группа»), состоящей из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, консолидированного отчета о совокупном доходе, консолидированного отчета об изменениях в собственном капитале и консолидированного отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к консолидированной финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

Мы не выражаем мнения о прилагаемой консолидированной финансовой отчетности Группы. Вследствие значимости вопроса, указанного в разделе «*Основание для отказа от выражения мнения*» нашего заключения, мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о данной консолидированной финансовой отчетности.

⁹ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

Основание для отказа от выражения мнения

Инвестиция Группы в ее совместное предприятие XYZ отражена в консолидированном отчете о финансовом положении Группы в сумме xxx, которая составляет свыше 90 % от чистых активов Группы по состоянию на 31 декабря 20X1 года. Нам не была предоставлена возможность доступа к руководству и аудиторам XYZ, в том числе к аудиторской документации аудиторов XYZ. В результате мы не смогли определить, есть ли необходимость корректировки размера пропорциональной доли Группы в активах XYZ, над которой она осуществляет совместный контроль, ее пропорциональной доли в обязательствах XYZ, по которым она несет совместную ответственность, ее пропорциональной доли в доходах и расходах XYZ за год, а также элементов консолидированного отчета об изменениях в собственном капитале и консолидированного отчета о движении денежных средств.

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за консолидированную финансовую отчетность¹⁰

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности

Наша ответственность заключается в проведении аудита консолидированной финансовой отчетности Группы в соответствии с Международными стандартами аудита и предоставлении аудиторского заключения. Однако вследствие значимости вопроса, указанного в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» нашего заключения, мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о данной консолидированной финансовой отчетности.

Мы независимы по отношению к Группе в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

¹⁰ Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

Пример 5. Аудиторское заключение, содержащее отказ от выражения мнения вследствие отсутствия у аудитора возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нескольких элементов финансовой отчетности

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- Аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нескольких элементов финансовой отчетности, то есть аудитор также не смог получить аудиторские доказательства в отношении запасов и дебиторской задолженности организации. Потенциальное влияние, вызванное отсутствием возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, представляется существенным и всеобъемлющим для финансовой отчетности.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- Необходимо предоставить более ограниченное описание обязанностей в разделе «Ответственность аудитора».
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности¹¹

Отказ от выражения мнения

Мы были привлечены для проведения аудита финансовой отчетности организации ABC («Организация»), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

Мы не выражаем мнения о прилагаемой финансовой отчетности Организации. Вследствие значимости вопросов, указанных в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» нашего заключения, мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о данной финансовой отчетности.

Основание для отказа от выражения мнения

Мы были назначены аудиторами Организации только после 31 декабря 20X1 года и, следовательно, не наблюдали за проведением инвентаризации запасов в начале и в конце года. Мы не смогли с помощью альтернативных процедур удостовериться в количестве запасов, имевшихся в наличии на 31 декабря 20X0 года и 31 декабря 20X1 года, которые отражены в отчетах о финансовом положении в сумме xxx и xxx соответственно. Кроме того, введение новой компьютеризированной системы учета дебиторской задолженности в сентябре 20X1 года привело к многочисленным ошибкам в дебиторской задолженности. На дату нашего аудиторского заключения руководство продолжало работу над устранением недостатков системы и исправлением ошибок. Мы не смогли подтвердить или проверить с

¹¹ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

помощью альтернативных процедур дебиторскую задолженность, отраженную в отчете о финансовом положении в общей сумме ххх по состоянию на 31 декабря 20X1 года. В результате этих обстоятельств мы не смогли определить, есть ли необходимость внесения корректировок в отношении отраженных или не отраженных в бухгалтерском учете сумм запасов и дебиторской задолженности, а также элементов отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств.

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность¹²

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

Наша ответственность заключается в проведении аудита финансовой отчетности Организации в соответствии с Международными стандартами аудита и предоставлении аудиторского заключения. Однако вследствие значимости вопросов, указанных в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» нашего заключения, мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о данной финансовой отчетности.

Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

¹² Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 706
(ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)
«РАЗДЕЛЫ «ВАЖНЫЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА» И «ПРОЧИЕ СВЕДЕНИЯ» В
АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»**

Международный стандарт аудита (МСА) 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности по дополнительному информированию в аудиторском заключении в случаях, когда аудитор считает необходимым:
 - (а) привлечь внимание пользователей к вопросу или вопросам, которые представлены или раскрыты в финансовой отчетности и настолько важны, что имеют первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями, или
 - (б) привлечь внимание пользователей к вопросу или вопросам, которые не представлены или не раскрыты в финансовой отчетности, но имеют значение для понимания пользователями процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения.
2. В МСА 701¹ установлены требования и содержатся указания для случаев, когда аудитор определил наличие ключевых вопросов аудита и информирует о них в аудиторском заключении. Для случаев, когда аудитор включает в аудиторское заключение раздел «Ключевые вопросы аудита», в настоящем стандарте рассматривается взаимосвязь между ключевыми вопросами аудита и любой другой дополнительной информацией, сообщаемой в аудиторском заключении в соответствии с настоящим стандартом (см. пункты А1–А3).
3. МСА 570 (пересмотренный)² и МСА 720 (пересмотренный)³ устанавливают требования и содержат указания в отношении предоставления в аудиторском заключении сведений о непрерывности деятельности и прочей информации соответственно.
4. В Приложениях 1 и 2 указаны МСА, содержащие особые требования, в соответствии с которыми аудитор обязан включить в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения». В таких случаях применяются требования настоящего стандарта в отношении формы данных разделов (см. пункт А4).

Дата вступления в силу

¹ МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

² МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности».

³ МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».

5. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2016 года или после этой даты.

Цель

6. Цель аудитора состоит в том, чтобы после формирования мнения о финансовой отчетности, когда это необходимо сделать, согласно суждению аудитора, привлечь внимание ее пользователей, к следующим вопросам путем четкого изложения в аудиторском заключении дополнительной информации:
- (а) к вопросу, который надлежащим образом представлен или раскрыт в финансовой отчетности, но при этом настолько важен, что имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями, или
 - (б) при необходимости к любому другому вопросу, который имеет значение для понимания пользователями процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения.

Определения

7. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (а) раздел «Важные обстоятельства» – раздел аудиторского заключения, касающийся вопроса, который надлежащим образом представлен или раскрыт в финансовой отчетности и который, в соответствии с суждением аудитора, настолько важен, что имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями;
 - (б) раздел «Прочие сведения» – раздел аудиторского заключения, касающийся вопроса, который не представлен или не раскрыт в финансовой отчетности, но, в соответствии с суждением аудитора, имеет значение для понимания пользователями процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения.

Требования

Раздел «Важные обстоятельства» в аудиторском заключении

8. Если аудитор сочтет необходимым привлечь внимание пользователей финансовой отчетности к вопросу, который представлен или раскрыт в финансовой отчетности и который, в соответствии с суждением аудитора, настолько важен, что имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями, то аудитор должен включить в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства», при условии что (см. пункты А5–А6):
- (а) от аудитора не потребуется выражение модифицированного мнения в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)⁴ в связи с данным вопросом;
 - (б) вопрос не был определен как ключевой вопрос аудита, информация о котором должна быть сообщена в аудиторском заключении, в случаях, к которым применим МСА 701 (см. пункты А1–А3).
9. При включении в аудиторское заключение раздела «Важные обстоятельства» аудитор должен:
- (а) представить его в отдельной части аудиторского заключения под соответствующим заголовком, содержащим термин «Важные обстоятельства»;
 - (б) в тексте раздела четко указать, к какому вопросу привлекается внимание и где в финансовой отчетности раскрыта в полном объеме информация по этому вопросу. В данном разделе должна рассматриваться только та информация, которая представлена или раскрыта в финансовой отчетности;
 - (с) указать, что вопрос, к которому привлекается внимание, не влечет за собой модификации мнения аудитора (см. пункты А7–А8, А16–А17).

⁴ МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

Раздел «Прочие сведения» в аудиторском заключении

10. Если аудитор считает необходимым довести до сведения пользователей финансовой отчетности вопрос, который не представлен или не раскрыт в данной отчетности, но который, согласно суждению аудитора, имеет значение для понимания пользователями финансовой отчетности процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения, то аудитор должен включить в аудиторское заключение раздел «Прочие сведения», при условии что:
 - (a) это не запрещено законом или нормативным актом;
 - (b) вопрос не был определен как ключевой вопрос аудита, информация о котором должна быть сообщена в аудиторском заключении, в случаях, к которым применим МСА 701 (см. пункты А9–А14).
11. Если аудитор включает в аудиторское заключение раздел «Прочие сведения», аудитор обязан представить его в отдельной части заключения под заголовком «Прочие сведения» или иным соответствующим заголовком (см. пункты А15–А17).

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

12. Если аудитор предполагает, что в аудиторское заключение будет включен раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения», он должен сообщить об этом намерении лицам, отвечающим за корпоративное управление, а также довести до их сведения формулировки, которые будут содержаться в этом разделе (см. пункт А18).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Связь между разделами «Важные обстоятельства» и «Ключевые вопросы аудита» в аудиторском заключении (см. пункты 2, 8(b))

- A1. Ключевые вопросы аудита определены в МСА 701 как вопросы, которые, в соответствии с профессиональным суждением аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период. Ключевые вопросы аудита выбираются из числа вопросов, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, и которые включают в себя значимые вопросы, выявленные в ходе аудита финансовой отчетности за отчетный период⁵. Благодаря включению информации о ключевых вопросах аудита в аудиторское заключение предполагаемые пользователи финансовой отчетности получают дополнительные сведения, помогающие им понять вопросы, которые, в соответствии с профессиональным суждением аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита и которые, вероятно, также помогут пользователям финансовой отчетности понять особенности деятельности организации и те области, которые требовали применения значимых суждений руководства в проаудированной финансовой отчетности. В случаях, к которым применим МСА 701, использование раздела «Важные обстоятельства» не заменяет собой описания отдельных ключевых вопросов аудита.
- A2. Вопросы, которые определены в качестве ключевых вопросов аудита в соответствии с МСА 701, также могут, в соответствии с суждением аудитора, иметь первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями. В таких случаях, сообщая о вопросе как о ключевом вопросе аудита в соответствии с МСА 701, аудитор может принять решение подчеркнуть относительную важность этого вопроса или привлечь к нему дополнительное внимание. Аудитор может добиться этого, выделив данный вопрос среди других вопросов, содержащихся в разделе «Ключевые вопросы аудита» (например, расположив его первым), или включив дополнительную информацию в описание ключевого вопроса аудита, чтобы указать на важность данного вопроса для понимания финансовой отчетности ее пользователями.
- A3. Возможно наличие вопроса, который не определен в качестве ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701 (то есть на том основании, что он не потребовал значительного внимания со стороны аудитора), но который, в соответствии с суждением аудитора, имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями (например,

⁵ МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 16.

событие после отчетной даты). Если аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей финансовой отчетности к такому вопросу, данный вопрос включается в раздел «Важные обстоятельства» в аудиторском заключении в соответствии с настоящим стандартом.

Обстоятельства, при которых может потребоваться включение в аудиторское заключение раздела «Важные обстоятельства» (см. пункты 4, 8)

- A4.** В Приложении 1 указаны МСА, содержащие особые требования, в соответствии с которыми в определенных обстоятельствах аудитор обязан включить в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства». К таким обстоятельствам относятся:
- ситуации, когда концепция подготовки финансовой отчетности, установленная законом или нормативным актом, была бы неприемлемой, если бы она не была установлена законом или нормативным актом;
 - ситуации, когда необходимо привлечь внимание пользователей к тому, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения;
 - ситуации, когда аудитору стало известно о некоторых фактах после даты аудиторского заключения и аудитор выпускает новое или скорректированное аудиторское заключение (то есть если имеют место события после отчетной даты)⁶.
- A5.** Примеры обстоятельств, при которых аудитор может принять решение о том, что в аудиторское заключение необходимо включить раздел «Важные обстоятельства»:
- ситуация неопределенности, связанная с предстоящим исходом судебных разбирательств, носящих исключительный характер, или с последствиями мер, принятых регулирующими органами;
 - значительное событие после отчетной даты, которое имело место в период между отчетной датой и датой аудиторского заключения⁷;
 - досрочное применение (в разрешенных случаях) нового стандарта бухгалтерского учета, который оказывает существенное влияние на финансовую отчетность;
 - серьезное чрезвычайное происшествие, которое оказало или по-прежнему оказывает значительное влияние на финансовое положение организации.
- A6.** Однако широкое использование возможности включения в аудиторское заключение раздела «Важные обстоятельства» может привести к снижению эффективности сообщения аудитором информации по таким вопросам.

Включение в аудиторское заключение раздела «Важные обстоятельства» (см. пункт 9)

- A7.** Включение в аудиторское заключение раздела «Важные обстоятельства» не влияет на аудиторское мнение. Раздел «Важные обстоятельства» не заменяет собой:
- (a) выражение аудитором модифицированного мнения в соответствии с МСА 705 (пересмотренным), когда оно требуется в связи с обстоятельствами конкретного аудиторского задания;
 - (b) информацию, которая должна быть раскрыта руководством в финансовой отчетности согласно требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности или которую в иных обстоятельствах необходимо раскрыть для обеспечения достоверного представления, или
 - (c) предоставление заключений согласно требованиям МСА 570 (пересмотренного)⁸ в случаях, когда имеется существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.
- A8.** Пункты A16–A17 содержат дополнительные указания в отношении размещения в аудиторском заключении раздела «Важные обстоятельства» при конкретных обстоятельствах.

⁶ МСА 560 «События после отчетной даты», пункты 12(b) и 16.

⁷ МСА 560, пункт 6.

⁸ МСА 570 (пересмотренный), пункты 22–23.

Раздел «Прочие сведения» в аудиторском заключении (см. пункты 10–11)

Обстоятельства, при которых может потребоваться включение в аудиторское заключение раздела «Прочие сведения»

Обстоятельства, имеющие значение для понимания пользователями процесса и результатов аудита

- A9. В соответствии с МСА 260 (пересмотренным) аудитор должен осуществлять информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, по вопросам, связанным с запланированным объемом аудита и сроками его проведения, что включает в себя информирование этих лиц о значительных рисках, выявленных аудитором⁹. Хотя вопросы, с которыми связаны значительные риски, могут быть определены в качестве ключевых вопросов аудита, маловероятно, что другие вопросы, касающиеся планирования аудита и определения его объема (например, планируемый объем аудита или применение понятия существенности в контексте аудита), станут ключевыми вопросами аудита, если принять во внимание то, как ключевые вопросы аудита определены в МСА 701. Однако требование о сообщении аудитором информации о вопросах планирования аудита и определения его объема в аудиторском заключении может быть установлено законом или нормативным актом, или аудитор может счесть необходимым проинформировать пользователей финансовой отчетности о таких вопросах в разделе «Прочие сведения».
- A10. В редких случаях, когда аудитор не имеет возможности отказаться от выполнения задания, даже если потенциальное влияние, связанное с невозможностью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в связи с установленным руководством ограничением объема аудита, носит всеобъемлющий характер¹⁰, аудитор может счесть необходимым включить в аудиторское заключение раздел «Прочие сведения» для объяснения причин, по которым аудитор не имел возможности отказаться от задания.

Обстоятельства, важные для понимания пользователями обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения

- A11. В соответствии с законом, нормативным актом или общепринятой практикой, существующими в конкретной юрисдикции, аудитор может быть обязан (или ему может быть разрешено) детально изложить вопросы, дополнительно разъясняющие обязанности, которые выполняет аудитор в ходе аудита финансовой отчетности, или содержание аудиторского заключения об этой отчетности. Если в разделе «Прочие сведения» содержится несколько вопросов, которые, согласно суждению аудитора, имеют значение для понимания пользователями финансовой отчетности процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения, возможно, будет полезным использовать разные подзаголовки для каждого вопроса.
- A12. В разделе «Прочие сведения» не рассматриваются ситуации, когда у аудитора имеются обязанности по составлению других отчетов, которые он выполняет в дополнение к обязанностям аудитора, предусмотренным Международными стандартами аудита (см. раздел «Прочие обязанности по предоставлению заключений» в МСА 700 (пересмотренном)¹¹), или когда аудитор был привлечен для выполнения дополнительных процедур с предоставлением соответствующего заключения или для выражения мнения в отношении конкретных вопросов.

Предоставление заключений о нескольких комплектах финансовой отчетности

- A13. Организация может подготовить один комплект финансовой отчетности в соответствии с одной концепцией общего назначения (например, национальной), а другой комплект – в соответствии с другой концепцией общего назначения (например, Международными стандартами финансовой отчетности) и привлечь аудитора для подготовки заключений о двух комплектах финансовой отчетности. Если аудитор установил, что концепции являются приемлемыми в соответствующих обстоятельствах, он может включить в аудиторское заключение раздел «Прочие сведения» со ссылкой на тот факт, что этой же организацией был подготовлен и другой комплект финансовой отчетности, составленной в соответствии с иной концепцией общего назначения, и что аудитор выпустил заключение об указанной финансовой отчетности.

⁹ МСА 260 (пересмотренный), пункт 15.

¹⁰ Обсуждение данного обстоятельства см. в пункте 13(b)(ii) МСА 705 (пересмотренного).

¹¹ МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункты 42–44.

Ограничение распространения или использования аудиторского заключения

A14. Финансовая отчетность, подготовленная для конкретной цели, может быть составлена в соответствии с концепцией общего назначения, если предполагаемые пользователи пришли к выводу о том, что финансовая отчетность общего назначения соответствует их потребностям в финансовой информации. В связи с тем, что аудиторское заключение предназначено для конкретных пользователей, аудитор может счесть необходимым в данных обстоятельствах включить в аудиторское заключение раздел «Прочие сведения», указав, что аудиторское заключение предназначено исключительно для предполагаемых пользователей и не должно распространяться среди других лиц или использоваться ими.

Включение в аудиторское заключение раздела «Прочие сведения»

A15. В содержании раздела «Прочие сведения» четко отражено, что представление и раскрытие таких прочих сведений в финансовой отчетности не требуется. В раздел «Прочие сведения» не включается информация, которую аудитору запрещено предоставлять в соответствии с законом, нормативным актом или иными профессиональными стандартами, например, стандартами этики, которые касаются конфиденциальности информации. Кроме того, в раздел «Прочие сведения» не включается информация, которую обязано предоставлять руководство.

Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении» (см. пункты 9, 11)

A16. Расположение разделов «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении зависит от характера информации, которую необходимо довести до сведения предполагаемых пользователей, и от суждения аудитора об относительной значимости для них данной информации по сравнению с другой информацией, которую требуется включить в соответствии с МСА 700 (пересмотренным). Например:

Раздел «Важные обстоятельства»

- Если раздел «Важные обстоятельства» касается применимой концепции подготовки финансовой отчетности, включая ситуации, когда аудитор определил, что концепция подготовки финансовой отчетности, установленная законом или нормативным актом, была бы неприемлемой, если бы она не была установлена законом или нормативным актом¹², аудитор может счесть необходимым расположить раздел «Важные обстоятельства» непосредственно после раздела «Основание для выражения мнения», чтобы обеспечить надлежащий контекст для аудиторского мнения.
- Если в аудиторском заключении представлен раздел «Ключевые вопросы аудита», раздел «Важные обстоятельства» может быть расположен либо непосредственно перед разделом «Ключевые вопросы аудита», либо сразу после него, в зависимости от суждения аудитора об относительной значимости информации, включенной в раздел «Важные обстоятельства». Кроме того, аудитор может внести в заголовок раздела «Важные обстоятельства» дополнительную формулировку для расширения контекста, например, «Важные обстоятельства: событие после отчетной даты», чтобы разграничить информацию, представленную в разделе «Важные обстоятельства», и отдельные вопросы, описанные в разделе «Ключевые вопросы аудита».

Раздел «Прочие сведения»

- Если в аудиторском заключении представлен раздел «Ключевые вопросы аудита» и представляется необходимым включить в заключение раздел «Прочие сведения», аудитор может внести в заголовок раздела «Прочие сведения» дополнительную формулировку для расширения контекста, например, «Прочие сведения: объем аудита», чтобы разграничить информацию, представленную в разделе «Прочие сведения», и отдельные вопросы, описанные в разделе «Ключевые вопросы аудита».
- Если раздел «Прочие сведения» включается с целью привлечения внимания пользователей к вопросу, относящемуся к прочим обязанностям по предоставлению заключений, которые

¹² Например, в соответствии с требованиями пункта 19 МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» и пункта 14 МСА 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения».

рассматриваются в аудиторском заключении, этот раздел может быть расположен в составе раздела «Заключение в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» аудиторского заключения.

- Если раздел «Прочие сведения» имеет отношение ко всем обязанностям аудитора или важен для понимания пользователями содержания аудиторского заключения, то данный раздел может быть включен как отдельный раздел непосредственно после раздела «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» и раздела «Заключение в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

A17. В Приложении 3 представлен пример расположения разделов «Ключевые вопросы аудита», «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» относительно друг друга, если все они включены в аудиторское заключение. В Приложении 4 приведен пример аудиторского заключения, содержащего раздел «Важные обстоятельства»; заключение выпущено для организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, и содержит мнение с оговоркой, при этом в аудиторском заключении отсутствует информация о ключевых вопросах аудита.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт 12)

A18. Информационное взаимодействие, необходимость которого предусмотрена пунктом 12, позволяет аудитору информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о характере конкретных вопросов, к которым аудитор намеревается привлечь внимание в аудиторском заключении, а также предоставляет им возможность при необходимости получить от аудитора дополнительные разъяснения. В тех случаях, когда раздел «Прочие сведения», затрагивающий конкретный вопрос, включается в аудиторское заключение при выполнении каждого последующего задания, аудитор может принять решение о том, что необходимость в повторении этой информации в рамках выполнения каждого задания отсутствует, кроме случаев, когда это предусмотрено законом или нормативным актом.

Приложение 1

(см. пункты 4, А4)

Перечень МСА, содержащих требования о включении раздела «Важные обстоятельства»

В настоящем приложении указаны пункты отдельных МСА, которые содержат требования, обязывающие аудитора при определенных обстоятельствах включать в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства». Данный перечень не отменяет необходимости рассматривать требования, а также соответствующее руководство по применению и прочие пояснительные материалы, содержащиеся в МСА.

- МСА 210 *«Согласование условий аудиторских заданий»*, пункт 19(b);
- МСА 560 *«События после отчетной даты»*, пункты 12(b) и 16;
- МСА 800 *«Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения»*, пункт 14.

Приложение 2

(см. пункт 4)

Перечень МСА, содержащих требования о включении раздела «Прочие сведения»

В настоящем приложении указаны пункты отдельных МСА, которые содержат требования, обязывающие аудитора при определенных обстоятельствах включать в аудиторское заключение раздел «Прочие сведения». Данный перечень не отменяет необходимости рассматривать требования, а также соответствующее руководство по применению и прочие пояснительные материалы, содержащиеся в МСА.

- МСА 560 *«События после отчетной даты»*, пункты 12(b) и 16;
- МСА 710 *«Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»*, пункты 13–14, 16–17 и 19;
- МСА 720 *«Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность»*, пункт 10(a).

Приложение 3
(см. пункт А17)

Пример аудиторского заключения, содержащего разделы «Ключевые вопросы аудита», «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения»

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600¹ не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- В период между отчетной датой и датой аудиторского заключения на производственных предприятиях организации произошел пожар, информацию о котором организация раскрыла как событие после отчетной даты. Согласно суждению аудитора, вопрос настолько важен, что имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями. Вопрос не требовал значительного внимания аудитора в ходе аудита финансовой отчетности в текущем периоде.
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил в ней существенных искажений.
- Сопоставимые показатели представлены, причем аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором. Существующие законы или нормативные акты не запрещают аудитору ссылаться на аудиторское заключение, выпущенное предшествующим аудитором в отношении сопоставимых показателей, и аудитор намерен сослаться на указанное заключение.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционером организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности²

Мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC («Организация»), состоящей из отчета о

¹ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

² Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом положении*) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или *финансовых результатов*) и движение (или *движения*) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

Раздел «Важные обстоятельства»³

Мы обращаем внимание на Примечание X к финансовой отчетности, в котором описано влияние последствий пожара на производственных предприятиях Организации. Мы не выражаем модифицированное мнение в связи с этим вопросом.

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах.

[*Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.*]

Прочие сведения

Аудит финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X0 года, был проведен другим аудитором, который выразил немодифицированное мнение о данной отчетности 31 марта 20X1 года.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[*Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 1 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному).*]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность⁴

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

³ Как указано в пункте A16, раздел «Важные обстоятельства» может быть представлен либо непосредственно перед разделом «Ключевые вопросы аудита», либо после него на основании суждения аудитора относительно значимости информации, включенной в раздел «Важные обстоятельства».

⁴ В тексте данных примеров аудиторских заключений может потребоваться замена терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» другими терминами в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

Руководитель аудита, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – *[имя]*.

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

Пример аудиторского заключения, содержащего мнение с оговоркой вследствие отступления от применимой концепции подготовки финансовой отчетности и включающего раздел «Важные обстоятельства»

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- В связи с отступлением от применимой концепции подготовки финансовой отчетности было выражено мнение с оговоркой.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- В период между отчетной датой и датой аудиторского заключения на производственных предприятиях организации произошел пожар, информацию о котором организация раскрыла как событие после отчетной даты. Согласно суждению аудитора, вопрос настолько важен, что имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями. Вопрос не требовал значительного внимания аудитора в ходе аудита финансовой отчетности в текущем периоде.
- От аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он не принял решение сделать это по каким-либо иным причинам.
- Аудитор не получил прочей информации до даты аудиторского заключения.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности¹

Мнение с оговоркой

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC («Организация»), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, за исключением влияния вопроса, изложенного в разделе «*Основание для выражения мнения с оговоркой*» нашего заключения, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом положении*) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или *финансовых результатов*) и движение (или *движения*) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения с оговоркой

Краткосрочные ценные бумаги Организации, обращающиеся на рынке, отражены в отчете о финансовом положении в сумме xxx. Руководство не провело переоценку этих ценных бумаг на основе текущих котировок, а вместо этого отразило их по первоначальной стоимости, что представляет собой отступление от МСФО. Данные бухгалтерского учета Организации указывают на то, что, если бы руководство отразило ценные бумаги, обращающиеся на рынке, в соответствии с их текущими котировками, Организация признала бы в отчете о совокупном доходе за год нереализованный убыток в сумме xxx. Балансовая стоимость ценных бумаг в отчете о финансовом положении на 31 декабря 20X1 года снизилась бы на эту же сумму, а налог на прибыль, чистая прибыль и акционерный капитал уменьшились бы на xxx, xxx и xxx соответственно.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами мнения с оговоркой.

Важные обстоятельства: влияние последствий пожара

Мы обращаем внимание на Примечание X к финансовой отчетности, в котором описано влияние последствий пожара на производственных предприятиях Организации. Мы не выражаем модифицированное мнение в связи с этим вопросом.

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность²

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

¹ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

² Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 710
«СРАВНИТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ — СОПОСТАВИМЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ И
СРАВНИТЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ»

Международный стандарт аудита (МСА) 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора при аудите финансовой отчетности в связи со сравнительной информацией. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился либо проводился предшествующим аудитором, применяются также требования и указания МСА 510¹, касающиеся остатков на начало периода.

Характер сравнительной информации

2. Характер сравнительной информации, представляемой в финансовой отчетности организации, зависит от требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Существуют два наиболее распространенных подхода к ответственности аудитора по составлению заключения в отношении такой сравнительной информации: рассмотрение сопоставимых показателей и рассмотрение сравнительной финансовой отчетности. Применение определенного подхода часто предписывается законом или нормативным актом, но может также определяться и условиями задания.
3. Принципиальные различия между этими подходами с точки зрения подготовки аудиторского заключения заключаются в следующем:
 - (а) при рассмотрении сопоставимых показателей аудиторское мнение о финансовой отчетности касается только текущего периода; в то время как
 - (б) при рассмотрении сравнительной финансовой отчетности аудиторское мнение касается каждого из периодов, за которые представлена финансовая отчетность.

В настоящем стандарте требования к составлению аудиторского заключения рассматриваются отдельно для каждого подхода.

Дата вступления в силу

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

Цели

5. Цель аудитора состоит в том, чтобы:
 - (а) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что сравнительная информация отражена в данной финансовой отчетности во всех существенных аспектах в

¹ МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода».

соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности к отражению сравнительной информации;

- (b) предоставить заключение в соответствии с обязанностями аудитора по предоставлению заключений.

Определения

6. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (a) сравнительная информация – числовые показатели и раскрытие информации, представленные в финансовой отчетности, за один или несколько предыдущих периодов в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - (b) сопоставимые показатели – сравнительная информация в том случае, когда числовые показатели и другая раскрываемая информация за предыдущий период включены в финансовую отчетность за текущий период как ее неотъемлемая часть и предназначены для рассмотрения только в связи с рассмотрением числовых показателей и раскрытием другой информации за текущий период (называемых «показателями текущего периода»). Степень детализации соответствующих представленных числовых показателей и раскрываемой информации определяется прежде всего тем, насколько они важны для рассмотрения показателей текущего периода;
 - (c) сравнительная финансовая отчетность – сравнительная информация в том случае, когда числовые показатели и другая раскрываемая информация за предыдущий период включены в финансовую отчетность за текущий период для сравнения, но если в отношении этих данных и информации проведен аудит, то на них делается ссылка в аудиторском мнении. Степень детализации информации, содержащейся в данной сравнительной финансовой отчетности, сопоставим с уровнем детализации информации в финансовой отчетности за текущий период.

Для целей настоящего стандарта, если сравнительная информация включает числовые показатели и раскрытие информации более чем за один период, ссылки на «предыдущий период» означают «предыдущие периоды».

Требования

Аудиторские процедуры

7. Аудитор должен установить, включает ли финансовая отчетность сравнительную информацию, которая требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, и носит ли классификация данной информации надлежащий характер. Для этого аудитор должен оценить:
 - (a) согласуется ли сравнительная информация с числовыми показателями и раскрытием информации, представленными в финансовой отчетности за предыдущий период, или при необходимости она была пересчитана;
 - (b) не противоречит ли учетная политика, отраженная в сравнительной информации, учетной политике, применяемой в текущем периоде, или, если в учетную политику были внесены изменения, были ли они должным образом отражены в бухгалтерском учете, а также в достаточном объеме представлены и раскрыты в финансовой отчетности.
8. Если в ходе аудита за текущий период аудитору становится известно о возможном существенном искажении сравнительной информации, он должен выполнить необходимые в данных обстоятельствах дополнительные аудиторские процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, чтобы определить, имеет ли место существенное искажение. Если аудитор проводил аудит финансовой отчетности за предыдущий период, он должен также соблюдать и применимые требования МСА 560². Если финансовая отчетность за предыдущий период была исправлена, аудитор должен установить, согласуется ли сравнительная информация с исправленной финансовой отчетностью.
9. В соответствии с требованиями МСА 580³ аудитор должен запросить письменные заявления за все периоды, которые указаны в аудиторском мнении. Кроме того, аудитор должен получить особое

² МСА 560 «События после отчетной даты», пункты 14–17.

³ МСА 580 «Письменные заявления», пункт 14.

письменное заявление в отношении любой корректировки, произведенной для устранения существенного искажения в финансовой отчетности за предыдущий период и влияющей на сравнительную информацию (см. пункт А1).

Составление аудиторского заключения

Сопоставимые показатели

10. В случае представления сопоставимых показателей в финансовой отчетности аудиторское заключение не должно указывать на сопоставимые показатели, за исключением случаев, описанных в пунктах 11, 12 и 14 (см. пункт А2).
11. Если ранее выпущенное заключение о финансовой отчетности за предыдущий год содержало мнение с оговоркой, отрицательное мнение либо отказ от выражения мнения, при этом вопрос, по причине которого мнение было модифицировано, не был решен, аудитор должен выразить модифицированное мнение о финансовой отчетности за текущий период. В разделе «Основание для выражения модифицированного мнения (или мнения с оговоркой)» аудиторского заключения аудитор должен:
 - (а) при описании вопроса, послужившего причиной выражения модифицированного мнения, — привести как показатели текущего периода, так и сопоставимые показатели, если вопрос оказывает или может оказать существенное влияние на показатели текущего периода;
 - (б) в остальных случаях — пояснить, что аудиторское мнение было модифицировано по причине влияния или возможного влияния нерешенного вопроса на сопоставимость показателей текущего периода и сопоставимых показателей (см. пункты А3–А5).
12. Если аудитор получил аудиторские доказательства, свидетельствующие о наличии существенного искажения в финансовой отчетности за предыдущий период, в отношении которой ранее было выражено немодифицированное мнение, а сопоставимые показатели не были должным образом скорректированы или не была раскрыта надлежащая информация, то в аудиторском заключении о финансовой отчетности текущего периода аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение в отношении включенных в нее сопоставимых показателей (см. пункт А6).

Аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором

13. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором и законы или нормативные акты не запрещают аудитору указывать на аудиторское заключение предшествующего аудитора в отношении сопоставимых показателей, а аудитор решает сослаться на указанное заключение, он должен указать в разделе «Прочие сведения» аудиторского заключения следующее:
 - (а) аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором;
 - (б) мнение какого типа было выражено предшествующим аудитором, а в случае модифицированного мнения указать соответствующие причины;
 - (с) дату указанного заключения (см. пункт А7).

Аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился

14. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился, то аудитор должен указать в аудиторском заключении в разделе «Прочие сведения», что сопоставимые показатели не проаудированы. Однако такое указание не освобождает аудитора от выполнения требования о получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении того, что остатки на начало периода не содержат искажений, оказывающих существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период⁴.

Сравнительная финансовая отчетность

15. В случае представления сравнительной финансовой отчетности в аудиторском мнении должен указываться каждый период, за который представлена данная финансовая отчетность и в отношении которого выражено аудиторское мнение (см. пункты А8–А9).
16. В случае представления аудиторского заключения о финансовой отчетности за предыдущий период в связи с аудитом текущего периода, если мнение аудитора в отношении такой финансовой отчетности за предыдущий период отличается от выраженного ранее мнения, аудитор должен раскрыть основные

⁴ МСА 510, пункт 6.

причины выражения мнения, отличающегося от предыдущего, в разделе «Прочие сведения» в соответствии с МСА 706⁵ (см. пункт A10).

Аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором

17. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором, в дополнение к выражению мнения в отношении финансовой отчетности за текущий период аудитор должен указать в разделе «Прочие сведения» следующее:
- (a) аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором;
 - (b) мнение какого типа было выражено предшествующим аудитором, а в случае модифицированного мнения указать соответствующие причины;
 - (c) дату указанного заключения,
- за исключением случаев, когда заключение предшествующего аудитора о финансовой отчетности за предыдущий период перевыпускается вместе с финансовой отчетностью.
18. Если аудитор пришел к выводу о наличии существенного искажения, которое влияет на финансовую отчетность за предыдущий период, по которой предшествующий аудитор ранее выпустил немодифицированное заключение, аудитор должен сообщить об этом искажении руководству соответствующего уровня и лицам, отвечающим за корпоративное управление⁶, организации, за исключением случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют руководство организацией, и потребовать проинформировать об этом предшествующего аудитора. Если финансовая отчетность за предыдущий период была исправлена и предшествующий аудитор согласился выпустить новое аудиторское заключение о финансовой отчетности за предыдущий период, то аудитор должен представить заключение только в отношении текущего периода (см. пункт A11).

Аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился

19. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился, аудитор должен указать в аудиторском заключении в разделе «Прочие сведения», что сравнительная финансовая отчетность не проаудирована. Однако такое указание не освобождает аудитора от выполнения требования о получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении того, что остатки на начало периода не содержат искажений, оказывающих существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период⁷.

⁵ МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении», пункт 8.

⁶ МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 13.

⁷ МСА 510, пункт 6.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Аудиторские процедуры

Письменные заявления (см. пункт 9)

- A1. В случае сравнительной финансовой отчетности необходимо запросить письменные заявления в отношении всех периодов, которые указаны в аудиторском мнении, поскольку руководство должно еще раз подтвердить, что письменные заявления, которые оно сделало ранее в отношении предыдущих периодов, остаются в силе. В случае сопоставимых показателей необходимо запросить письменные заявления только в отношении финансовой отчетности за текущий период, потому что выражается аудиторское мнение в отношении той финансовой отчетности, которая включает сопоставимые показатели. Однако аудитор должен получить особое письменное заявление в отношении каждой корректировки, сделанной для исправления существенного искажения финансовой отчетности за предыдущий период и влияющей на сравнительную информацию.

Составление аудиторского заключения

Сопоставимые показатели

Отсутствие указания в аудиторском мнении (см. пункт 10)

- A2. В аудиторском мнении отсутствует указание на сопоставимые показатели, потому что оно выражается в отношении финансовой отчетности за текущий период в целом, включая сопоставимые показатели.

Нерешенность вопроса, ставшего причиной выражения модифицированного мнения в аудиторском заключении о финансовой отчетности за предыдущий период (см. пункт 11)

- A3. Если ранее выпущенное аудиторское заключение за предыдущий период содержало мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение и вопрос, явившийся причиной выражения модифицированного мнения в аудиторском заключении, был решен и надлежащим образом отражен или раскрыт в финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, то в аудиторском мнении в отношении текущего периода, указывать на модифицированное аудиторское мнение за предыдущий период не требуется.
- A4. Если ранее выраженное аудиторское мнение за предыдущий период было модифицировано, нерешенный вопрос, ставший причиной выражения модифицированного аудиторского мнения, может оказаться значимым для показателей текущего периода. Тем не менее может потребоваться включение мнения с оговоркой, отказа от выражения мнения или отрицательного мнения (в зависимости от обстоятельств) в отношении финансовой отчетности за текущий период по причине влияния или возможного влияния нерешенного вопроса на сопоставимость показателей текущего периода и сопоставимых показателей.
- A5. В Приложении содержатся примеры аудиторских заключений, когда в аудиторском заключении в отношении предыдущего периода было выражено модифицированное мнение и вопрос, послуживший причиной выражения модифицированного мнения, остался нерешенным (примеры 1 и 2).

Наличие искажения в финансовой отчетности за предыдущий период (см. пункт 12)

- A6. Если в финансовую отчетность за предыдущий период, в которой содержатся искажения, не были внесены исправления, и аудиторское заключение не было перевыпущено, но сопоставимые показатели были должным образом скорректированы или надлежащая информация раскрыта в финансовой отчетности за текущий период, то аудиторское заключение может включать раздел «Важные обстоятельства», в котором описываются обстоятельства и указывается, где в финансовой отчетности полностью раскрыта информация по этому вопросу (см. MCA 706).

Финансовая отчетность за предыдущий период, аудит которой проводился предшествующим аудитором (см. пункт 13)

- A7. В Приложении приведен пример аудиторского заключения, когда аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором и законы или нормативные акты не запрещают аудитору ссылаться на заключение предшествующего аудитора в отношении сопоставимых показателей (пример 3).

Сравнительная финансовая отчетность

Наличие указания в аудиторском мнении (см. пункт 15)

- A8. Так как аудиторское заключение о сравнительной финансовой отчетности относится к финансовой отчетности за каждый представленный период, аудитор может выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение, отказаться от выражения мнения или включить раздел «Важные обстоятельства» в отношении одного или нескольких периодов, в то же время выразив иное мнение в аудиторском заключении о финансовой отчетности за другой период.
- A9. В Приложении приведен пример аудиторского заключения, когда в связи с аудитом текущего периода аудитор должен представить аудиторское заключение о финансовой отчетности как за текущий, так и за предыдущий период, а в заключении за предыдущий период было выражено модифицированное мнение и вопрос, послуживший причиной выражения модифицированного мнения, остался нерешенным (пример 4).

Мнение в отношении финансовой отчетности за предыдущий период, которое отличается от выраженного ранее мнения (см. пункт 16)

- A10. При составлении аудиторского заключения о финансовой отчетности за предыдущий период в связи с аудитом текущего периода мнение, выраженное в отношении финансовой отчетности за предыдущий период, может отличаться от ранее выраженного мнения, если в ходе аудита текущего периода аудитор узнает об обстоятельствах или событиях, которые существенно влияют на финансовую отчетность за предыдущий период. В некоторых юрисдикциях аудитор может иметь дополнительные обязанности по выпуску аудиторского заключения с целью не допустить использования в будущем выпущенного ранее аудиторского заключения о финансовой отчетности за предыдущий период.

Финансовая отчетность за предыдущий период, аудит которой проводился предшествующим аудитором (см. пункт 18)

- A11. Предшествующий аудитор может не иметь возможности или желания перевыпустить аудиторское заключение о финансовой отчетности за предыдущий период. В разделе «Прочие сведения» аудиторского заключения может содержаться указание на то, что предшествующий аудитор выпустил аудиторское заключение о финансовой отчетности за предыдущий период до того, как она была исправлена. Кроме того, если аудитор привлечен для аудита надлежащего характера исправлений и получает достаточные надлежащие аудиторские доказательства обоснованности исправлений, аудиторское заключение может также включать следующую формулировку:

В рамках аудита финансовой отчетности за 20X2 г. мы также провели аудит корректировок, описанных в Примечании X, которые были произведены для исправления финансовой отчетности за 20X1 г. По нашему мнению, данные корректировки носят надлежащий характер и были произведены должным образом. Мы не были привлечены для проведения аудита, обзорной проверки или выполнения процедур в отношении финансовой отчетности организации за 20X1 г. за исключением корректировок, и, следовательно, мы не выражаем мнения или уверенности в какой-либо другой форме в отношении финансовой отчетности за 20X1 г. в целом.

Приложение

Примеры аудиторских заключений

Пример 1. Сопоставимые показатели (см. пункт A5)

Пример заключения при наличии обстоятельств, описанных в пункте 11(а), а именно:

- в аудиторском заключении о финансовой отчетности за предыдущий период было выражено мнение с оговоркой.
- вопрос, послуживший причиной выражения модифицированного мнения, остался нерешенным;
- влияние или возможное влияние этого вопроса на показатели текущего периода является существенным и требует выражения аудитором модифицированного мнения в отношении показателей текущего периода.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности¹

Мы провели аудит прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Ответственность руководства за финансовую отчетность²

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности³ и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Мы несем ответственность за выражение мнения о финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты требуют от нас соблюдения этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включает проведение процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор процедур зависит от суждения аудитора и включает оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой и достоверным представлением организацией⁴ финансовой отчетности для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности

¹ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

² Либо иной термин в зависимости от контекста нормативно-правовых актов конкретной юрисдикции.

³ Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и за...».

⁴ В случае, предусмотренном сноской 3, формулировка может быть следующей: «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации».

системы внутреннего контроля организации.⁵ Аудит также включает оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных значений, рассчитанных руководством, а также оценку представления финансовой отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими для выражения мнения с оговоркой.

Основание для выражения мнения с оговоркой

Как описано в Примечании X, в финансовой отчетности не отражены расходы по амортизации, что является отступлением от требований Международных стандартов финансовой отчетности. Данное обстоятельство является результатом решения, принятого руководством в начале предыдущего финансового года, в результате чего мы выразили мнение с оговоркой в отношении финансовой отчетности за указанный год. При применении линейного метода амортизации и годовых норм амортизации в размере 5% для зданий и 20% для оборудования убыток за год должен быть увеличен на xxx в 20X1 году и на xxx в 20X0 году, стоимость основных средств должна быть уменьшена на сумму накопленной амортизации в размере xxx в 20X1 году и xxx в 20X0 году, а накопленный убыток должен быть увеличен на xxx в 20X1 году и xxx в 20X0 году.

Мнение с оговоркой

По нашему мнению, за исключением влияния на финансовую отчетность обстоятельств, изложенных в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой», финансовая отчетность во всех существенных аспектах достоверно отражает финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату (или *даст правдивое и достоверное представление о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовых результатах и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату*), в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

(Форма и содержание данного раздела аудиторского заключения будут зависеть от характера других обязанностей аудитора по представлению заключений и отчетов.)

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

[Адрес аудитора]

⁵ В тех случаях, когда аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля в дополнение к аудиту финансовой отчетности, это предложение должно быть сформулировано следующим образом: «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой и достоверным представлением организацией финансовой отчетности с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам». В случае, предусмотренном сноской 3, формулировка может быть следующей: «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности, которая даст правдивое и достоверное представление с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам».

Пример 2. Сопоставимые показатели (см. пункт A5)

Пример заключения при наличии обстоятельств, описанных в пункте 11(b), а именно:

- в аудиторском заключении о финансовой отчетности за предыдущий период было выражено мнение с оговоркой.
- вопрос, послуживший причиной выражения модифицированного мнения, остался нерешенным;
- влияние или возможное влияние вопроса на показатели текущего периода является несущественным, однако требует выражения аудитором модифицированного мнения в связи с влиянием или возможным влиянием нерешенного вопроса на сопоставимость показателей текущего периода и сопоставимых показателей.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности⁶

Мы провели аудит прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Ответственность руководства за финансовую отчетность⁷

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности⁸ и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Мы несем ответственность за выражение мнения о финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты требуют от нас соблюдения этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включает проведение процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор процедур зависит от суждения аудитора и включает оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой и достоверным представлением организацией⁹ финансовой отчетности для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации¹⁰. Аудит также включает оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и

⁶ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

⁷ Либо иной термин в зависимости от контекста нормативно-правовых актов конкретной юрисдикции.

⁸ Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и за...».

⁹ В случае, предусмотренном сноской 8, формулировка может быть следующей: «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации».

¹⁰ В тех случаях, когда аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля в дополнение к аудиту финансовой отчетности, это предложение должно быть сформулировано следующим образом: «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой и достоверным представлением организацией финансовой отчетности для разработки аудиторских процедур, соответствующих

обоснованности оценочных значений, рассчитанных руководством, а также оценку общего представления финансовой отчетности.

Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими для выражения мнения с оговоркой.

Основание для выражения мнения с оговоркой

Так как мы были назначены аудиторами организации ABC в 20X0 году, мы не имели возможности наблюдать за проведением инвентаризации запасов на начало указанного периода или проверить их количество с помощью альтернативных процедур. Так как остатки запасов на начало периода оказывают влияние на результаты операционной деятельности, мы не смогли установить, требуется ли корректировка результатов операционной деятельности и нераспределенной прибыли на начало 20X0 года. Следовательно, мы выразили модифицированное аудиторское мнение в отношении финансовой отчетности за период, закончившийся 31 декабря 20X0 года. Наше мнение в отношении финансовой отчетности за текущий период также модифицировано по причине возможного влияния данного вопроса на сопоставимость показателей текущего периода и сопоставимых показателей.

Мнение с оговоркой

По нашему мнению, за исключением возможного влияния обстоятельств, изложенных в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой», на сопоставимые показатели, финансовая отчетность во всех существенных аспектах достоверно отражает финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату (или *дает правдивое и достоверное представление о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовых результатах и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату*), в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

(Форма и содержание данного раздела аудиторского заключения будут зависеть от характера других обязанностей аудитора по представлению заключений и отчетов.)

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

[Адрес аудитора]

конкретным обстоятельствам». В случае, предусмотренном сноской 8, формулировка может быть следующей: «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой организацией финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам».

Пример 3. Сопоставимые показатели (см. пункт А7)

Пример заключения при наличии обстоятельств, описанных в пункте 13, а именно:

- аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором;
- законы или нормативные акты не запрещают аудитору ссылаться на аудиторское заключение предшествующего аудитора в отношении сопоставимых показателей, и аудитор решает сослаться на указанное заключение.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности¹¹

Мы провели аудит прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

*Ответственность руководства за финансовую отчетность*¹²

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности¹³ и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Мы несем ответственность за выражение мнения о финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты требуют от нас соблюдения этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включает проведение процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор процедур зависит от суждения аудитора и включает оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой и достоверным представлением организацией¹⁴ финансовой отчетности для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации¹⁵. Аудит также включает оценку надлежащего характера

¹¹ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

¹² Либо иной термин в зависимости от контекста нормативно-правовых актов конкретной юрисдикции.

¹³ Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и за...».

¹⁴ В случае, предусмотренном сноской 13, формулировка может быть следующей: «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации».

¹⁵ В тех случаях, когда аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля в дополнение к аудиту финансовой отчетности, это предложение должно быть сформулировано следующим образом: «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой и достоверным представлением организацией финансовой отчетности для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам». В случае, предусмотренном сноской 13, формулировка может быть следующей: «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой организацией финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам».

применяемой учетной политики и обоснованности оценочных значений, рассчитанных руководством, а также оценку представления финансовой отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими и дают нам основание для выражения нашего аудиторского мнения.

Мнение

По нашему мнению, финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или о финансовом положении) организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатах) и движение (или движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Прочие сведения

Аудит финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X0 года, был проведен другим аудитором, который выразил немодифицированное мнение в отношении данной отчетности 31 марта 20X1.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

(Форма и содержание данного раздела аудиторского заключения будут зависеть от характера других обязанностей аудитора по представлению заключений и отчетов.)

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

[Адрес аудитора]

Пример 4. Сравнительная финансовая отчетность (см. пункт А9)

Пример заключения при наличии обстоятельств, описанных в пункте 15, а именно:

- в связи с аудитом текущего периода аудитор должен представить аудиторское заключение о финансовой отчетности как за текущий, так и за предыдущий период;
- в аудиторском заключении о финансовой отчетности за предыдущий период было выражено мнение с оговоркой;
- вопрос, послуживший причиной выражения модифицированного мнения, остался нерешенным;
- влияние или возможное влияние этого вопроса на показатели текущего периода является существенным для финансовой отчетности как за текущий, так и за прошлый период и требует выражения аудитором модифицированного мнения.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности¹⁶

Мы провели аудит прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 и 20X0 гг., отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств за годы, закончившиеся на указанные даты, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Ответственность руководства за финансовую отчетность¹⁷

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности¹⁸ и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты требуют от нас соблюдения этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включает проведение процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор процедур зависит от суждения аудитора и включает оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой и достоверным представлением организацией¹⁹ финансовой отчетности для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации²⁰. Аудит также включает оценку надлежащего характера

¹⁶ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

¹⁷ Либо иной термин в зависимости от контекста нормативно-правовых актов конкретной юрисдикции.

¹⁸ Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и за...».

¹⁹ В случае, предусмотренном сноской 18, формулировка может быть следующей: «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации».

²⁰ В тех случаях, когда аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля в дополнение к аудиту финансовой отчетности, это предложение должно быть сформулировано следующим образом: «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой и

применяемой учетной политики и обоснованности оценочных значений, рассчитанных руководством, а также оценку представления финансовой отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные нами в ходе аудита аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими для выражения мнения с оговоркой.

Основание для выражения мнения с оговоркой

Как описано в Примечании X, в финансовой отчетности не отражены расходы по амортизации, что является отступлением от требований Международных стандартов финансовой отчетности. При применении линейного метода амортизации и годовых норм амортизации в размере 5% для зданий и 20% для оборудования убыток за год должен быть увеличен на xxx в 20X1 году и на xxx в 20X0 году, стоимость основных средств должна быть уменьшена на сумму накопленной амортизации в размере xxx в 20X1 году и xxx в 20X0 году, а накопленный убыток должен быть увеличен на xxx в 20X1 году и xxx в 20X0 году.

Мнение с оговоркой

По нашему мнению, за исключением влияния на финансовую отчетность обстоятельств, изложенных в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой», финансовая отчетность во всех существенных аспектах достоверно отражает финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 и 20X0 гг., а также ее финансовые результаты и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату (или *дает правдивое и достоверное представление о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 и 20X0 гг., а также ее финансовых результатах и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату*), в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

(Форма и содержание данного раздела аудиторского заключения будут зависеть от характера других обязанностей аудитора по представлению заключений и отчетов.)

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

[Адрес аудитора]

достоверным представлением организацией финансовой отчетности для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам». В случае, предусмотренном сноской 18, формулировка может быть следующей: «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой организацией финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам».

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 720 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)
«ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА, ОТНОСЯЩИЕСЯ К ПРОЧЕЙ ИНФОРМАЦИИ»**

Международный стандарт аудита (МСА) 720 *(пересмотренный)* «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. В настоящем Международном стандарте аудита (МСА) устанавливаются обязанности аудитора в отношении прочей информации, как финансовой, так и нефинансовой (отличной от финансовой отчетности и аудиторского заключения об этой отчетности), включенной в годовой отчет организации. Годовой отчет организации может представлять собой один документ или совокупность нескольких документов, предназначенных для одной и той же цели.
2. Настоящий стандарт разработан в контексте аудита финансовой отчетности, который проводится независимым аудитором. Следовательно, цели аудитора, описанные в настоящем стандарте, должны рассматриваться в контексте основных целей аудитора, описанных в пункте 11 МСА 200¹. Требования настоящего МСА разработаны для того, чтобы помочь аудитору в достижении целей, указанных в Международных стандартах аудита, а следовательно, основных целей аудитора. Аудиторское мнение о финансовой отчетности не распространяется на прочую информацию, и настоящий стандарт не требует от аудитора получения аудиторских доказательств в дополнение к доказательствам, необходимым для формирования мнения о финансовой отчетности.
3. Настоящий стандарт обязывает аудитора ознакомиться с прочей информацией и рассмотреть ее, поскольку прочая информация, которая в значительной степени не соответствует сведениям, содержащимся в финансовой отчетности, или знаниям, полученным аудитором в ходе аудита, может указывать на то, что имеет место существенное искажение финансовой отчетности или существенное искажение прочей информации и любое из этих искажений может подорвать доверие к финансовой отчетности и к аудиторскому заключению об этой отчетности. Такие существенные искажения могут также ненадлежащим образом влиять на экономические решения, принимаемые пользователями, для которых подготовлено аудиторское заключение.
4. Настоящий стандарт может также помочь аудитору в соблюдении соответствующих этических требований², согласно которым аудитор обязан избегать ситуаций, когда он заведомо ассоциируется с информацией, которая, как полагает аудитор, содержит в существенной степени ложное или вводящее в заблуждение заявление, небрежно подготовленные заявления или в которой пропущены или неоднозначно изложены сведения, которые необходимо включить, если такие пропуски или неоднозначные формулировки могут вводить в заблуждение.
5. Прочая информация может включать числовые показатели или другие элементы, представляющие собой аналог, обобщение или детализацию числовых показателей или других элементов финансовой отчетности, либо прочие числовые показатели или прочие элементы, информацию о

¹ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

² Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), пункт 110.2.

которых аудитор получил в ходе аудита. Прочая информация также может включать другие сведения.

6. Обязанности аудитора в отношении прочей информации (отличные от применимых обязанностей по составлению заключения) выполняются независимо от того, получена ли прочая информация аудитором до или после даты аудиторского заключения.
7. Настоящий стандарт не применяется в отношении:
 - (a) предварительного объявления финансовой информации или
 - (b) документов о размещении ценных бумаг, включая проспекты эмиссии.
8. Обязанности аудитора в соответствии с настоящим стандартом не представляют собой задание, обеспечивающее уверенность, в отношении прочей информации и не налагают на аудитора обязательств по получению уверенности в отношении прочей информации.
9. Законы или нормативные акты могут налагать на аудитора дополнительные обязанности в отношении прочей информации, выходящие за пределы сферы применения настоящего стандарта.

Дата вступления в силу

10. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2016 года или после этой даты.

Цели

11. Цель аудитора состоит в том, чтобы в результате ознакомления с прочей информацией:
 - (a) рассмотреть вопрос о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и финансовой отчетностью;
 - (b) рассмотреть вопрос о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и знаниями, полученными аудитором в процессе аудита;
 - (c) провести надлежащие процедуры в случае, если аудитор выявит, что такие существенные несоответствия, вероятно, имеют место, или когда ему каким-либо иным образом станет известно о том, что прочая информация, вероятно, существенно искажена;
 - (d) предоставить заключение в соответствии с настоящим стандартом.

Определения

12. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (a) **годовой отчет** – документ или совокупность документов, подготавливаемых, как правило, на ежегодной основе руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, в соответствии с законами, нормативными актами или сложившейся практикой, с целью предоставить собственникам (или аналогичным заинтересованным лицам) информацию о деятельности организации, ее финансовых результатах и финансовом положении, отраженных в финансовой отчетности. Годовой отчет включает в себя финансовую отчетность и аудиторское заключение об этой отчетности или прилагается к ним и обычно содержит информацию об изменениях в организации, о ее будущих перспективах, рисках и факторах неопределенности, заявление органа управления организации и отчеты по вопросам корпоративного управления (см. пункты А1–А5);
 - (b) **искажение прочей информации** – искажение прочей информации существует, если прочая информация неверно изложена или иным образом вводит в заблуждение (в том числе по причине пропуска или неоднозначного изложения информации, необходимой для правильного понимания какого-либо вопроса, раскрытого в прочей информации) (см. пункты А6–А7);
 - (c) **прочая информация** – финансовая или нефинансовая информация (отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения об этой отчетности), включенная в годовой отчет организации (см. пункты А8–А10).

Требования

Получение прочей информации

13. Аудитор должен (см. пункты А11–А22):

- (а) определить путем обсуждения с руководством, какой документ или совокупность документов входят в состав годового отчета, а также способ и сроки выпуска такого документа или таких документов, планируемые организацией;
- (б) согласовать с руководством вопрос о том, чтобы аудитор своевременно и, если возможно, до даты аудиторского заключения получил окончательный вариант документа или документов, входящих в состав годового отчета;
- (с) если некоторые или все документы, определенные в пункте (а), не могут быть получены до даты аудиторского заключения, запросить у руководства письменное заявление, подтверждающее, что окончательный вариант документа или документов будет предоставлен аудитору, когда он будет готов, но до его выпуска организацией, чтобы аудитор мог завершить процедуры в соответствии с требованиями настоящего стандарта (см. пункт А22).

Ознакомление с прочей информацией и ее рассмотрение

14. Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией и при этом (см. пункты А23–А24):

- (а) рассмотреть вопрос о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и финансовой отчетностью. В качестве основы для этого аудитор должен сравнить (чтобы оценить их соответствие) выбранные числовые показатели или другие элементы в составе прочей информации (представляющие собой аналог, обобщение или детализацию числовых показателей или других элементов финансовой отчетности) с такими числовыми показателями и другими элементами финансовой отчетности (см. пункты А25–А29);
- (б) рассмотреть вопрос о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и знаниями, полученными аудитором в ходе аудита, в контексте полученных аудиторских доказательств и выводов, сделанных во время аудита (см. пункты А30–А36).

15. При ознакомлении с прочей информацией в соответствии с пунктом 14 аудитор должен сохранять повышенное внимание к признакам того, что прочая информация, не относящаяся к финансовой отчетности или к знаниям, полученным аудитором в ходе аудита, возможно, существенно искажена (см. пункты А24, А37–А38).

Процедуры, проводимые в случаях возможного существенного несоответствия или возможного существенного искажения прочей информации

16. Если аудитор выявил возможное существенное несоответствие (или ему стало известно, что прочая информация, возможно, существенно искажена), он должен обсудить этот вопрос с руководством и при необходимости провести другие процедуры, чтобы определить (см. пункты А39–А43):

- (а) имеет ли место существенное искажение прочей информации;
- (б) имеет ли место существенное искажение финансовой отчетности или
- (с) необходимо ли аудитору провести вновь изучение организации и ее окружения.

Процедуры, проводимые в случае, когда аудитор делает вывод о наличии существенного искажения прочей информации

17. Если аудитор приходит к выводу о том, что имеет место существенное искажение прочей информации, он должен указать руководству на необходимость исправления прочей информации. Если руководство:

- (а) соглашается внести исправление, аудитор должен установить, что исправление было внесено;

- (b) отказывается внести исправление, аудитор должен довести этот вопрос до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, и потребовать, чтобы исправление было внесено.
18. Если аудитор приходит к выводу о наличии существенного искажения в прочей информации, полученной до даты аудиторского заключения, и прочая информация не исправлена после информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор должен принять надлежащие меры, в том числе (см. пункт А44):
- (a) рассмотреть последствия для аудиторского заключения и информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, каким образом аудитор планирует указать в аудиторском заключении на наличие существенного искажения (см. пункт 22(е)(ii) или пункт А45);
 - (b) отказаться от задания, если это возможно в соответствии с применимыми законами или нормативными актами (см. пункты А46–А47).
19. Если аудитор приходит к выводу о наличии существенного искажения в прочей информации, полученной после даты аудиторского заключения, он должен:
- (a) если прочая информация исправлена, провести соответствующие процедуры, необходимые в конкретных обстоятельствах (см. пункт А48), или
 - (b) если после информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление, прочая информация не исправлена, принять надлежащие меры с учетом юридических прав и обязанностей аудитора, чтобы надлежащим образом привлечь внимание пользователей, для которых подготовлено аудиторское заключение, к неисправленному существенному искажению (см. пункты А49–А50).

Процедуры, проводимые в случаях существенного искажения в финансовой отчетности или необходимости изучения вновь аудитором организации и ее окружения

20. Если в результате проведения процедур, описанных в пунктах 14–15, аудитор приходит к выводу о том, что имеет место существенное искажение финансовой отчетности или что необходимо изучение вновь аудитором организации и ее окружения, аудитор должен провести надлежащие процедуры в соответствии с другими МСА (см. пункт А51).

Составление заключения

21. Аудиторское заключение должно включать отдельный раздел, озаглавленный «Прочая информация» или имеющий иное надлежащее название, если на дату аудиторского заключения:
- (a) в случае аудита финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, аудитор получил или предполагает получить прочую информацию или
 - (b) в случае аудита финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, аудитор получил часть прочей информации или всю прочую информацию (см. пункт А52).
22. Когда включение раздела «Прочая информация» в аудиторское заключение необходимо в соответствии с пунктом 21, этот раздел должен содержать (см. пункт А53):
- (a) заявление о том, что руководство несет ответственность за прочую информацию;
 - (b) указание на:
 - (i) прочую информацию (при ее наличии), полученную аудитором до даты аудиторского заключения;
 - (ii) в случае аудита финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, прочую информацию (при ее наличии), получение которой ожидается после даты аудиторского заключения;
 - (c) заявление о том, что мнение аудитора не распространяется на прочую информацию и, следовательно, аудитор не выражает (или не будет выражать) аудиторское мнение либо формирует (или не будет формировать) вывода с обеспечением уверенности в какой-либо форме в отношении этой информации;

- (d) описание обязанностей аудитора по ознакомлению с прочей информацией, ее рассмотрению и выпуску заключения о такой прочей информации в соответствии с требованиями настоящего стандарта;
 - (e) если прочая информация была получена до даты аудиторского заключения:
 - (i) заявление о том, что аудитор не выявил никаких фактов, которые необходимо отразить в заключении, или
 - (ii) если аудитор пришел к выводу о том, что имеет место неисправленное существенное искажение прочей информации, заявление, описывающее это неисправленное существенное искажение прочей информации.
23. Если аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)³, то он должен проанализировать последствия вопроса, послужившего причиной выражения модифицированного мнения, для подготовки заявления, необходимого в соответствии с пунктом 22(e) (см. пункты А54–А58).

Составление заключений, предусмотренных законами или нормативными актами

24. Если в соответствии с законами или нормативными актами конкретной юрисдикции аудитор должен указать на прочую информацию в аудиторском заключении, используя определенный порядок изложения или определенную формулировку, такое аудиторское заключение должно иметь ссылку на Международные стандарты аудита только в том случае, если оно включает как минимум (см. пункт А59):
- (a) указание на прочую информацию, полученную аудитором до даты аудиторского заключения;
 - (b) описание обязанностей аудитора в отношении прочей информации;
 - (c) заявление, в явной форме указывающее на результат работы аудитора, выполненной для этой цели.

Документация

25. Для выполнения требований МСА 230⁴ применительно к настоящему стандарту аудитор обязан включить в аудиторскую документацию следующее:
- (a) документацию по процедурам, проведенным в соответствии с настоящим стандартом;
 - (b) окончательный вариант прочей информации, в отношении которой аудитор выполнил работу в соответствии с требованиями настоящего стандарта.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Определения

Годовой отчет (см. пункт 12(a))

- A1. Законы, нормативные акты или сложившаяся практика могут определять содержание годового отчета и название, которое должно использоваться, для организаций конкретной юрисдикции; при этом содержание и название могут быть различными как в рамках одной юрисдикции, так и в разных юрисдикциях.
- A2. Годовой отчет обычно подготавливается на ежегодной основе. Однако если финансовая отчетность, в отношении которой проводится аудит, подготовлена за период менее или более одного года, то может быть также подготовлен годовой отчет за тот же период, что и финансовая отчетность.
- A3. В некоторых случаях годовой отчет организации может представлять собой единый документ и упоминаться под названием «годовой отчет» или под каким-либо иным названием. В других

³ МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

⁴ МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11.

случаях законы, нормативные акты или сложившаяся практика могут предусматривать требование, согласно которому организация обязана предоставлять собственникам (или аналогичным заинтересованным сторонам) информацию о деятельности организации, ее финансовых результатах и финансовом положении, отраженных в финансовой отчетности (то есть годовой отчет), в виде одного документа или в виде двух или более отдельных документов, имеющих общее назначение. Например, в зависимости от требований законов, нормативных актов или в силу сложившейся практики конкретной юрисдикции в состав годового отчета могут входить один или несколько документов из числа перечисленных ниже:

- отчет руководства, комментарии руководства или операционный и финансовый анализ либо аналогичные отчеты лиц, отвечающих за корпоративное управление (например, отчет директоров);
- отчет председателя совета директоров;
- отчет о корпоративном управлении;
- отчеты о системе внутреннего контроля и оценке рисков.

A4. Годовой отчет может быть представлен пользователям в печатном виде или в электронной форме, включая размещение на сайте организации. Документ или совокупность документов могут отвечать определению годового отчета независимо от способа его представления пользователям.

A5. По своему характеру, назначению и содержанию годовой отчет отличается от других отчетов, таких как отчет, подготовленный для удовлетворения информационных потребностей определенной группы заинтересованных сторон, или отчет, подготовленный для соблюдения конкретных нормативных требований по представлению отчетов (даже в том случае, когда такой отчет должен быть общедоступным). Примеры отчетов, которые, в случае если они выпущены в виде отдельных документов, обычно не являются частью совокупности документов, составляющих годовой отчет (с учетом требований законов, нормативных актов или в силу сложившейся практики), и вследствие этого не являются прочей информацией, к которой применяются положения настоящего стандарта, включают следующее:

- отдельные отраслевые отчеты или отчеты, подготовленные в соответствии с нормативными требованиями (например, отчет о достаточности капитала), такие как отчеты, составляемые в банковской, страховой и пенсионной сферах;
- отчеты о корпоративной социальной ответственности;
- отчеты об устойчивом развитии;
- отчеты о разнообразии и равных возможностях;
- отчеты об ответственности за произведенную продукцию;
- отчеты о практике трудовых отношений и условиях труда;
- отчеты о соблюдении прав человека.

Искажение прочей информации (см. пункт 12(b))

A6. Если в прочей информации раскрывается конкретный вопрос, прочая информация может содержать пропуски или неоднозначное изложение информации, необходимой для правильного понимания этого вопроса. Например, если прочая информация имеет целью сообщить данные о ключевых показателях эффективности деятельности, используемых руководством, то пропуск одного из ключевых показателей эффективности деятельности, используемых руководством, может указывать на то, что прочая информация вводит в заблуждение.

A7. Принцип существенности может рассматриваться в рамках концепции, применимой к прочей информации, и если это так, то такая концепция может служить системой критериев для аудитора при формировании суждений относительно существенности в соответствии с настоящим стандартом. Однако во многих случаях применимая концепция, включающая описание принципа существенности применительно к прочей информации, может отсутствовать. В таких обстоятельствах системой критериев для аудитора при определении того, является ли искажение прочей информации существенным, служит следующее:

- существенность рассматривается в контексте общих информационных потребностей пользователей как группы. Предполагается, что пользователями прочей информации

являются те же лица, которые являются пользователями финансовой отчетности, так как можно предположить, что они будут изучать прочую информацию, обеспечивающую контекст для финансовой отчетности;

- суждение относительно существенности формируется с учетом конкретных обстоятельств искажения, при этом рассматривается вопрос о том, повлияют ли на пользователей отчетности последствия неисправленного искажения. Не все искажения будут оказывать влияние на экономические решения пользователей;
- суждение относительно существенности формируется на основе как качественной, так и количественной оценки. Поэтому такое суждение может учитывать характер или значимость элементов, которые описываются в прочей информации в контексте годового отчета организации.

Прочая информация (см. пункт 12(c))

- A8. Приложение 1 содержит примеры числовых показателей или других элементов, которые могут быть включены в прочую информацию.
- A9. В некоторых случаях применимая концепция подготовки финансовой отчетности может содержать требования к раскрытию конкретной информации, но разрешает размещать ее отдельно от финансовой отчетности⁵. Так как раскрытие такой информации необходимо в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, оно является частью финансовой отчетности. Следовательно, такое раскрытие информации не является прочей информацией для целей настоящего стандарта.
- A10. Теги XBRL (eXtensible Business Reporting Language – расширяемый язык деловой отчетности) не являются прочей информацией в соответствии с определением, принятым в настоящем стандарте.

Получение прочей информации (см. пункт 13)

- A11. Определение документа или документов, являющихся годовым отчетом или входящих в его состав, часто является очевидным исходя из положений законов и нормативных актов или сложившейся практики. Во многих случаях руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, могли традиционно выпускать пакет документов, в совокупности составляющих годовой отчет, или принять обязательство сделать это. Тем не менее в некоторых случаях может быть неясно, какой документ или какие документы являются годовым отчетом или входят в его состав. В таких случаях факторами, с помощью которых аудитор может определить, какой документ или какие документы представляют собой годовой отчет или входят в его состав, являются сроки выпуска и цель этих документов, а также то, для кого они предназначены.
- A12. В случае перевода годового отчета на другие языки в соответствии с законом или нормативным актом (что может иметь место, если в юрисдикции несколько официальных языков) или в случае подготовки нескольких годовых отчетов в соответствии с требованиями различного законодательства (например, если ценные бумаги организации допущены к организованным торгам в ряде юрисдикций) может возникнуть необходимость рассмотрения вопроса о том, что входит в состав прочей информации – один или несколько годовых отчетов. Местные законы или нормативные акты могут содержать дополнительные указания в отношении этого вопроса.
- A13. Руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность за подготовку годового отчета. Аудитор может информировать руководство или лиц, отвечающих за корпоративное управление, о следующем:
- об ожиданиях аудитора в отношении своевременного (до даты аудиторского заключения) получения окончательного варианта годового отчета, включая совокупность документов, совместно составляющих годовой отчет, чтобы аудитор мог завершить процедуры, необходимые в соответствии с требованиями настоящего стандарта, до даты аудиторского

⁵ Например, Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» разрешает раскрывать определенную информацию, подлежащую раскрытию в соответствии с требованиями МСФО, либо путем ее включения непосредственно в финансовую отчетность, либо путем указания в финансовой отчетности перекрестной ссылки на какой-либо другой отчет, например, на комментарии руководства или на отчет о рисках, которые доступны для пользователей финансовой отчетности на тех же условиях и в то же время, что и сама финансовая отчетность.

- заклучения или, если это невозможно, в кратчайшие сроки, но в любом случае до даты выпуска организацией такой информации;
- о возможных последствиях в случае получения прочей информации после даты аудиторского заключения.
- A14. Информационное взаимодействие, упомянутое в пункте A13, может быть особенно уместно, например, в следующих случаях:
- для аудиторского задания, выполняемого впервые;
 - в случае изменений в составе руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление;
 - в том случае, если ожидается получение прочей информации после даты аудиторского заключения.
- A15. Если прочая информация подлежит утверждению лицами, отвечающими за корпоративное управление, до ее выпуска организацией, окончательным вариантом прочей информации является вариант, утвержденный к выпуску лицами, отвечающими за корпоративное управление.
- A16. В некоторых случаях годовой отчет организации может представлять собой один документ, выпускаемый, в соответствии с законом или нормативным актом или практикой подготовки организацией отчетов, вскоре после окончания отчетного периода организации, так что он становится доступным аудитору до даты аудиторского заключения. В других случаях выпуск такого документа не требуется до наступления более позднего срока или срока, устанавливаемого самой организацией. Кроме того, могут возникнуть обстоятельства, когда годовой отчет организации представляет собой совокупность документов, сроки выпуска каждого из которых определяются различными требованиями или соответствуют различной практике подготовки организацией отчетов в отношении сроков выпуска.
- A17. Могут возникнуть обстоятельства, когда на дату аудиторского заключения организация рассматривает вопрос о подготовке документа, который может войти в состав годового отчета организации (например, добровольно представляемый отчет для заинтересованных сторон), но руководство не может подтвердить аудитору цели или сроки выпуска этого документа. Если аудитор не может установить цель или сроки выпуска такого документа, данный документ не рассматривается в качестве прочей информации для целей настоящего стандарта.
- A18. Своевременное получение прочей информации (до даты аудиторского заключения) позволяет внести любые изменения, которые окажутся необходимыми, в финансовую отчетность, аудиторское заключение или прочую информацию до их выпуска. Письмо-соглашение об условиях аудиторского задания⁶ может содержать ссылку на договоренность с руководством о своевременном предоставлении аудитору прочей информации и, если возможно, до даты аудиторского заключения.
- A19. Если прочая информация предоставляется пользователям только через сайт организации, то документом, применимым для выполнения аудитором процедур в соответствии с настоящим стандартом, является вариант прочей информации, полученной от самой организации, а не вариант непосредственно с сайта организации. В соответствии с настоящим стандартом аудитор не обязан осуществлять поиск прочей информации, включая прочую информацию, которая может быть размещена на сайте организации, а также выполнять какие-либо процедуры для подтверждения того, что прочая информация надлежащим образом отображена на сайте организации или каким-либо другим надлежащим образом была передана или отображена с помощью электронных средств.
- A20. Аудитору не запрещается указывать дату на аудиторском заключении или выпускать его, если он не получил часть прочей информации или всю прочую информацию.
- A21. Если прочая информация получена после даты аудиторского заключения, аудитор не должен повторно выполнять процедуры, выполненные в соответствии с пунктами 6 и 7 МСА 560⁷.

⁶ МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункт A23.

⁷ МСА 560 «События после отчетной даты».

A22. МСА 580⁸ устанавливает требования и содержит указания в отношении использования письменных заявлений. Письменные заявления, которые должны быть запрошены в соответствии с пунктом 13(с) в отношении прочей информации, которая будет доступна только после даты аудиторского заключения, предназначены для того, чтобы аудитор мог провести процедуры в отношении такой информации, необходимые в соответствии с настоящим стандартом. Кроме того, аудитор может счесть целесообразным запросить другие письменные заявления, например, о том, что:

- руководство проинформировало аудитора обо всех документах, которые оно предполагает выпустить и которые могут включать прочую информацию;
- финансовая отчетность и вся прочая информация, полученная аудитором до даты аудиторского заключения, соответствуют друг другу и прочая информация не содержит существенных искажений;
- в отношении прочей информации, которая не была получена аудитором до даты аудиторского заключения, руководство планирует подготовить и выпустить такую прочую информацию с указанием планируемых сроков ее выпуска.

Ознакомление с прочей информацией и ее рассмотрение (см. пункты 14–15)

A23. Согласно требованиям МСА 200⁹ аудитор должен планировать и проводить аудит с профессиональным скептицизмом. Сохранение профессионального скептицизма при ознакомлении с прочей информацией и ее рассмотрении включает, например, признание того, что руководство может быть настроено чрезмерно оптимистично в отношении успешной реализации своих планов, а также предусматривает проявление повышенного внимания к информации, которая может не соответствовать:

- (a) финансовой отчетности или
- (b) знаниям, полученным аудитором в ходе аудита.

A24. В соответствии с МСА 220¹⁰ руководитель задания по аудиту должен нести ответственность за осуществление руководства, контроля и за выполнение аудиторского задания в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями. В контексте настоящего стандарта факторы, которые можно учитывать при определении надлежащего состава аудиторской группы с целью выполнения требований пунктов 14–15, включают:

- соответствующий опыт членов аудиторской группы;
- то, имеют ли члены аудиторской группы, назначенные для выполнения задачи, необходимые знания, полученные в ходе аудита, чтобы выявить несоответствия между прочей информацией и этими знаниями;
- уровень суждений, применяемых при выполнении требований пунктов 14–15. Например, процедуры по оценке соответствия числовых показателей, которые содержатся в прочей информации и которые должны быть такими же, как и показатели финансовой отчетности, могут выполняться менее опытными членами аудиторской группы;
- в случае аудита группы, наличие необходимости направлять запрос аудитору компонента в отношении прочей информации, относящейся к данному компоненту.

Рассмотрение вопроса о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и финансовой отчетностью (см. пункт 14(а))

A25. Прочая информация может включать числовые показатели или другие элементы, представляющие собой аналог, обобщение или детализацию числовых показателей или других элементов финансовой отчетности. Примеры таких числовых показателей или других элементов могут включать:

⁸ МСА 580 «Письменные заявления».

⁹ МСА 200, пункт 15.

¹⁰ МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 15(а).

- таблицы, схемы или графики, содержащие выдержки из финансовой отчетности;
 - раскрытие, содержащее более детальную информацию остатка или счета, указанного в финансовой отчетности, например: «Выручка за 20X1 год включала XXX млн от реализации продукта X и YYY млн от реализации продукта Y»;
 - описание финансовых результатов, например: «Общая сумма расходов на исследования и разработки составила XXX в 20X1 году».
- A26. При оценке соответствия выбранных числовых показателей или других элементов в составе прочей информации данным финансовой отчетности аудитор не должен сопоставлять все числовые показатели или другие элементы прочей информации, которые должны представлять собой аналог, обобщение или детализацию числовых показателей или других элементов финансовой отчетности, с такими числовыми показателями или другими элементами финансовой отчетности.
- A27. Выбор числовых показателей или других элементов для сопоставления является предметом профессионального суждения. Факторы, применимые к такому суждению, включают:
- значимость числового показателя или другого элемента в представленном контексте, что может повлиять на важность, которую пользователи придали бы числовому показателю или другому элементу, например ключевому коэффициенту или показателю;
 - в случае количественного показателя, его относительную величину по сравнению со счетами или элементами финансовой отчетности или прочей информации, к которым эти факторы относятся;
 - чувствительность конкретного числового показателя или другого элемента, содержащихся в прочей информации, например выплат старшему руководству, основанных на акциях.
- A28. Определение характера и объема процедур для выполнения требования пункта 14(а) является предметом профессионального суждения с учетом того, что обязанности аудитора согласно настоящему стандарту не предполагают выполнение задания, обеспечивающего уверенность, в отношении прочей информации и не возлагают на него обязательство получить уверенность в отношении прочей информации. Примеры таких процедур включают:
- для информации, представляющей собой аналог сведений, содержащихся в финансовой отчетности, – сравнение такой информации с финансовой отчетностью;
 - для информации, имеющей то же смысловое содержание, что и сведения, раскрытые в финансовой отчетности, – сравнение используемых слов и рассмотрение значительности расхождений в используемых формулировках, а также вопроса о том, приводят ли такие расхождения к разному смысловому содержанию;
 - получение от руководства сверки числового показателя, указанного в составе прочей информации, и показателя, содержащегося в финансовой отчетности, а также:
 - сопоставление элементов сверки с данными финансовой отчетности и прочей информации;
 - проверку арифметической точности расчетов в сверке.
- A29. Оценка соответствия выбранных числовых показателей или других элементов, содержащихся в прочей информации, данным финансовой отчетности включает, когда это уместно с учетом характера прочей информации, порядок их представления по сравнению с финансовой отчетностью.

Рассмотрение вопроса о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и знаниями, полученными аудитором в ходе аудита (см. пункт 14(b))

- A30. Прочая информация может включать числовые показатели или элементы, которые имеют отношение к тем знаниям, которые аудитор получил в ходе аудита (кроме указанных в пункте 14(а)). Примеры таких числовых показателей или элементов могут включать:
- раскрытие информации о произведенных единицах продукции или таблицу с данными о продукции по географическим регионам;
 - заявление о том, что «в течение года организация начала производить продукт X и продукт Y»;

- обобщенный перечень мест осуществления основной деятельности организации, например: «Основной центр осуществления деятельности организации находится в стране X, деятельность также осуществляется в странах Y и Z».
- A31. Знания, полученные аудитором в ходе аудита, включают понимание организации и ее окружения, в том числе ее системы внутреннего контроля, полученное в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)¹¹. В МСА 315 (пересмотренном) описано понимание, которое должен получить аудитор и которое включает такие аспекты, как изучение:
- (a) соответствующих отраслевых, регуляторных и прочих внешних факторов;
 - (b) характера деятельности организации;
 - (c) выбора и применения организацией учетной политики;
 - (d) целей и стратегий организации;
 - (e) оценки и анализа финансовых результатов организации;
 - (f) системы внутреннего контроля организации.
- A32. Знания, полученные аудитором в ходе аудита, также могут включать вопросы, которые носят прогнозный характер. Такие вопросы могут включать, например, перспективы бизнеса и будущие потоки денежных средств, которые аудитор учитывал при оценке допущений, использованных руководством при проведении тестов на обесценение нематериальных активов, таких как гудвил, или при анализе оценки руководством способности организации непрерывно продолжать свою деятельность.
- A33. При рассмотрении вопроса о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и знаниями, полученными аудитором в ходе аудита, аудитор может сосредоточить внимание на тех вопросах в составе прочей информации, которые настолько важны, что искажение прочей информации в отношении такого вопроса может быть существенным.
- A34. В отношении многих вопросов в составе прочей информации, восстановление в памяти аудитором полученных аудиторских доказательств и выводы, сделанные в ходе аудита, могут быть достаточны для того, чтобы дать ему возможность определить, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и знаниями, полученными им в ходе аудита. Чем опытнее аудитор и чем лучше он осведомлен о ключевых аспектах аудита, тем больше вероятность того, что информация о соответствующих вопросах, которую он сможет вспомнить, будет достаточной. Например, аудитор может рассмотреть, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и знаниями, полученными им в ходе аудита, с учетом сохранившейся в его памяти информации об обсуждениях, проведенных с руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, или о результатах процедур, проведенных в ходе аудита, таких как ознакомление с протоколами заседаний совета директоров, без необходимости выполнения дополнительных действий.
- A35. Аудитор может определить, что обращение к соответствующей аудиторской документации или опрос соответствующих членов аудиторской группы или аудиторов соответствующих компонентов является надлежащей основой для рассмотрения аудитором вопроса о том, имеется ли существенное несоответствие. Например:
- когда прочая информация описывает запланированное прекращение производства крупной продуктовой линии, хотя аудитору известно о планируемом прекращении производства, он может опросить соответствующих членов аудиторской группы, которые выполняли аудиторские процедуры в этой области, чтобы подтвердить свои соображения о том, имеется ли существенное несоответствие между данным описанием и знаниями, полученными им в ходе аудита;
 - когда прочая информация описывает важные подробности судебного разбирательства, рассмотренного в ходе аудита, но аудитор не помнит их достаточно точно, может возникнуть необходимость обращения к аудиторской документации, где содержится краткое описание подробностей, которое поможет аудитору их вспомнить.

¹¹ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункты 11–12.

- A36. Вопрос о том, обращаться ли аудитору к соответствующей аудиторской документации и опрашивать ли соответствующих членов аудиторской группы или аудиторов соответствующих компонентов, и если да, то в какой мере, является предметом профессионального суждения. Однако необходимость обращения аудитора к соответствующей аудиторской документации или опроса соответствующих членов аудиторской группы или аудиторов соответствующих компонентов по вопросу, включенному в прочую информацию, может отсутствовать.

Сохранение повышенного внимания к другим признакам того, что прочая информация может быть существенно искажена (см. пункт 15)

- A37. Прочая информация может включать обсуждение вопросов, которые не относятся к финансовой отчетности и могут также выходить за рамки знаний аудитора, полученных в ходе аудита. Например, прочая информация может содержать заявления относительно выбросов организацией парниковых газов.
- A38. Сохранение повышенного внимания к другим признакам того, что прочая информация, не относящаяся к финансовой отчетности или знаниям, полученным аудитором в ходе аудита, возможно, существенно искажена, помогает аудитору в соблюдении соответствующих этических требований, согласно которым аудитор обязан избегать ситуаций, когда он заведомо ассоциируется с прочей информацией, которая, как полагает аудитор, содержит в существенной степени ложное или вводящее в заблуждение заявление, небрежно подготовленное заявление или в которой пропущены или неоднозначно изложены сведения, в результате чего прочая информация вводит в заблуждение¹². Сохранение повышенного внимания к другим признакам того, что прочая информация может быть существенно искажена, может привести к выявлению аудитором таких вопросов, как:
- наличие расхождений между прочей информацией и общими знаниями (кроме тех, которые были получены в ходе аудита) члена аудиторской группы, ознакомившегося с прочей информацией, что позволяет аудитору полагать, что прочая информация может содержать существенные искажения, или
 - внутреннее несоответствие данных, включенных в прочую информацию, которое позволяет аудитору предположить, что прочая информация может содержать существенные искажения.

Процедуры, проводимые в случаях возможного существенного несоответствия или возможного существенного искажения прочей информации (см. пункт 16)

- A39. Проводимое аудитором обсуждение с руководством существенного несоответствия (или прочей информации, которая может содержать существенное искажение) может включать запрос руководству о предоставлении обоснования заявлений, сделанных руководством в рамках прочей информации. На основании дополнительной информации или разъяснений руководства аудитор может удостовериться в том, что прочая информация не содержит существенных искажений. Например, разъяснения руководства могут содержать разумное и достаточное обоснование правомерности различий в суждениях.
- A40. Напротив, обсуждение с руководством может предоставить дополнительную информацию, подтверждающую вывод аудитора о том, что имеет место существенное искажение прочей информации.
- A41. Аудитору может быть сложнее ставить под сомнение выводы руководства по вопросам, требующим применения суждения, чем по вопросам, в большей степени основанным на фактах. Однако могут возникнуть обстоятельства, когда аудитор приходит к выводу о том, что прочая информация содержит заявление, которое не соответствует финансовой отчетности или знаниям, полученным им в ходе аудита. Эти обстоятельства могут поставить под сомнение прочую информацию, финансовую отчетность или знания, полученные аудитором в ходе аудита.
- A42. Поскольку существует широкий спектр возможных существенных искажений прочей информации, характер и объем других процедур, которые аудитор может провести, чтобы сделать вывод о том, содержит ли прочая информация существенное искажение, являются предметом профессионального суждения аудитора в конкретных обстоятельствах.

¹² Кодекс СМСЭБ, пункт 110.2.

A43. Когда вопрос не имеет отношения к финансовой отчетности или знаниям, полученным аудитором в ходе аудита, он может не иметь возможности полностью оценить ответы руководства на запросы аудитора. Тем не менее, исходя из дополнительной информации или разъяснений руководства или последующих изменений, внесенных руководством в прочую информацию, аудитор может удостовериться в том, что отсутствует возможное существенное несоответствие или существенное искажение прочей информации. Когда аудитор не может сделать вывод о том, что отсутствует ли возможное существенное несоответствие или существенное искажение прочей информации, он может предложить руководству обратиться к квалифицированному третьему лицу (например, эксперту или юристу руководства). В определенных случаях после рассмотрения ответов по результатам консультации руководства аудитор может не иметь возможности сделать вывод о том, имеет место существенное искажение прочей информации или нет. Тогда аудитор может предпринять одно или несколько из следующих действий:

- получить консультацию юриста аудитора;
- рассмотреть последствия для аудиторского заключения, например, нужно ли описывать обстоятельства, связанные с введением ограничения руководством;
- отказаться от проведения аудита, если это возможно в соответствии с применимыми законами или нормативными актами.

Процедуры, проводимые в случае, когда аудитор делает вывод о наличии существенного искажения прочей информации

Процедуры, проводимые в случае, когда аудитор приходит к выводу о наличии существенного искажения прочей информации, полученной до даты аудиторского заключения (см. пункт 18)

A44. Действия, предпринимаемые аудитором в случае, если прочая информация не исправлена после информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление, являются предметом профессионального суждения аудитора. Аудитор может учитывать, вызывает ли сомнение в честности и добросовестности руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, их обоснование причин невнесения исправлений, например, когда аудитор подозревает, что имеется намерение ввести в заблуждение. Аудитор также может счесть целесообразным прибегнуть к услугам юриста. В некоторых случаях аудитор может быть обязан сообщить о вопросе регулирующему органу или соответствующей профессиональной организации в соответствии с законами, нормативными актами или иными профессиональными стандартами.

Информирование о последствиях (см. пункт 18(a))

A45. В редких случаях может быть уместен отказ от выражения мнения о финансовой отчетности, когда отказ исправить существенное искажение в прочей информации вызывает серьезное сомнение в честности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, что ставит под вопрос надежность аудиторских доказательств в целом.

Отказ от задания (см. пункт 18(b))

A46. Отказ от задания, если он возможен согласно применимым законам или нормативным актам, может быть целесообразен, когда обстоятельства, связанные с отказом исправить существенное искажение в прочей информации, вызывают серьезное сомнение в честности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, что ставит под вопрос надежность заявлений, полученных от них в ходе аудита.

Особенности организаций государственного сектора (см. пункт 18(b))

A47. В случае организаций государственного сектора отказ от задания может быть невозможен. В таких случаях аудитор может предоставить законодательному органу отчет с описанием вопроса или может принять иные надлежащие меры.

Процедуры, проводимые в случае, когда аудитор приходит к выводу о наличии существенного искажения прочей информации, полученной после даты аудиторского заключения (см. пункт 19)

A48. Если аудитор приходит к выводу о том, что прочая информация, полученная после даты аудиторского заключения, содержит существенное искажение, и если такое существенное искажение было исправлено, процедуры аудитора, необходимые в данных обстоятельствах, включают определение того, что исправление было внесено (согласно пункту 17(a)), и могут

включать анализ действий, предпринятых руководством по информированию тех, кто получил прочую информацию, если она была предоставлена ранее, о ее пересмотре.

- A49. Если лица, отвечающие за корпоративное управление, не соглашаются пересмотреть прочую информацию, принятие надлежащих мер для того, чтобы должным образом привлечь внимание пользователей, для которых подготовлено аудиторское заключение, к неисправленному искажению, требует применения профессионального суждения и может регулироваться соответствующим законом или нормативным актом конкретной юрисдикции. Следовательно, аудитор может счесть целесообразным прибегнуть к услугам юриста, чтобы обсудить свои законные права и обязанности.
- A50. Если существенное искажение прочей информации остается неисправленным, надлежащие меры, которые аудитор может принять для того, чтобы должным образом привлечь внимание пользователей, для которых подготовлено аудиторское заключение, к неисправленному существенному искажению, если это не запрещено законом или нормативным актом, включают, например, следующее:
- предоставление нового или скорректированного аудиторского заключения руководству, включая измененный раздел согласно пункту 22, и указание руководству на необходимость предоставить это новое или скорректированное аудиторское заключение пользователям, для которых подготовлено аудиторское заключение. При этом аудитору, возможно, необходимо будет рассмотреть влияние, если оно имеется, требований Международных стандартов аудита или применимого закона или нормативного акта на дату нового или скорректированного аудиторского заключения. Аудитор может также проверить, какие действия были предприняты руководством для предоставления нового или скорректированного аудиторского заключения таким пользователям;
 - привлечение внимания пользователей, для которых подготовлено аудиторское заключение, к существенному искажению прочей информации, например, путем рассмотрения вопроса на общем собрании акционеров;
 - информирование регулирующего или соответствующего профессионального органа о неисправленном существенном искажении или
 - рассмотрение последствий для продолжения выполнения задания (см. также пункт A46).

Процедуры, проводимые в случаях существенного искажения в финансовой отчетности или необходимости изучения вновь аудитором организации и ее окружения (см. пункт 20)

- A51. При ознакомлении с прочей информацией аудитору может стать известна новая информация, которая имеет последствия:
- для понимания аудитором организации и ее окружения и, следовательно, может свидетельствовать о необходимости пересмотра аудитором оценки рисков¹³;
 - обязанностей аудитора по оценке влияния выявленных искажений на аудит и влияния неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность¹⁴;
 - обязанностей аудитора в отношении событий после отчетной даты¹⁵.

Составление заключения (см. пункты 21–24)

- A52. В целях аудита финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, аудитор может счесть, что указание в аудиторском заключении прочей информации, которую аудитор планирует получить после даты аудиторского заключения, было бы уместным для обеспечения дополнительной прозрачности прочей информации, на которую распространяется ответственность аудитора в соответствии с настоящим стандартом. Аудитор может счесть это уместным, например, в случаях, когда руководство имеет возможность сообщить ему, что такая прочая информация будет выпущена после даты аудиторского заключения.

¹³ МСА 315 (пересмотренный), пункты 11, 31 и A1.

¹⁴ МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита».

¹⁵ МСА 560, пункты 10 и 14.

Примеры формулировок заявлений (см. пункты 21–22)

A53. Примеры формулировок раздела «Прочая информация» аудиторского заключения приводятся в Приложении 2.

Последствия для составления заключений в случаях, когда мнение аудитора о финансовой отчетности содержит оговорку или является отрицательным (см. пункт 23)

A54. Мнение с оговоркой или отрицательное мнение аудитора о финансовой отчетности может не оказать влияния на заявление, предусмотренное пунктом 22(е), если вопрос, в отношении которого мнение аудитора было модифицировано, не включен в прочую информацию или иным образом не упомянут в ней и если этот вопрос не оказывает влияния на какую-либо часть прочей информации. Например, мнение с оговоркой о финансовой отчетности вследствие нераскрытия информации о вознаграждении директоров согласно требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности может не иметь последствий для составления заключения согласно требованиям настоящего стандарта. В иных обстоятельствах могут возникнуть последствия для составления такого заключения, как указано в пунктах A55–A58.

Мнение с оговоркой вследствие существенного искажения финансовой отчетности

A55. В случае выражения аудитором мнения с оговоркой может быть целесообразно рассмотреть, не содержит ли прочая информация также искажений по вопросу, аналогичному или относящемуся к вопросу, который привел к выражению мнения с оговоркой о финансовой отчетности.

Мнение с оговоркой в результате ограничения объема аудита

A56. Если существует ограничение объема аудита в отношении существенного элемента финансовой отчетности, аудитор не получит достаточных надлежащих аудиторских доказательств по данному вопросу. В таких обстоятельствах аудитор может не иметь возможности сделать вывод о том, приводят ли числовые показатели или другие элементы прочей информации, относящиеся к данному вопросу, к существенному искажению прочей информации. Следовательно, аудитору, возможно, придется изменить формулировку заявления, которая предусмотрена пунктом 22(е), чтобы указать на невозможность рассмотрения им описания руководством вопроса в составе прочей информации, в отношении которого в аудиторское мнение о финансовой отчетности была включена оговорка, как указано в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой». Аудитор, тем не менее, должен сообщить в заключении обо всех прочих неисправленных существенных искажениях, содержащихся в прочей информации, которые были им выявлены.

Отрицательное мнение

A57. Выражение отрицательного мнения о финансовой отчетности в отношении определенного вопроса или вопросов, описанных в разделе «Основание для выражения отрицательного мнения», не является основанием для невключения или включения в аудиторское заключение сведений о существенных искажениях в прочей информации, которые были выявлены аудитором и которые необходимо отразить в заключении согласно пункту 22(е)(ii). Если аудитор выразил отрицательное мнение о финансовой отчетности, ему, возможно, потребуется надлежащим образом изменить формулировку, предусмотренную пунктом 22(е), указав, например, что числовые показатели или элементы прочей информации существенно искажены в отношении вопроса, аналогичного или относящегося к вопросу, который привел к выражению отрицательного мнения о финансовой отчетности.

Отказ от выражения мнения

A58. Если аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности, то предоставление дополнительной информации об аудите, включая раздел о прочей информации, может отвлечь внимание от отказа от выражения мнения о финансовой отчетности в целом. Следовательно, в таких обстоятельствах согласно требованиям МСА 705 (пересмотренного) аудиторское заключение не должно содержать раздел, в котором отражены требования к составлению заключений, предусмотренные настоящим стандартом.

Предоставление заключений, предусмотренных законами или нормативными актами (см. пункт 24)

A59. В МСА 200¹⁶ разъясняется, что от аудитора может потребоваться соблюдение законодательных или нормативных требований в дополнение к требованиям Международных стандартов аудита. В таком случае аудитор может быть обязан использовать в аудиторском заключении определенный порядок изложения или определенные формулировки, которые отличаются от тех, что описаны в настоящем стандарте. Соблюдение последовательности в формулировках аудиторского заключения при проведении аудита в соответствии с Международными стандартами аудита повышает доверие к нему на мировом рынке, упрощая идентификацию тех аудиторских заданий, которые выполнялись в соответствии с признанными в мире стандартами. Если различия между законодательными или нормативными требованиями к предоставлению заключений в отношении прочей информации и требованиями настоящего стандарта касаются только порядка изложения и формулировок аудиторского заключения и как минимум каждый из элементов, указанных в пункте 24, включен в аудиторское заключение, то такое аудиторское заключение может содержать ссылку на Международные стандарты аудита. Таким образом, в данных обстоятельствах считается, что аудитор выполнил требования настоящего стандарта, даже если порядок изложения и формулировки, используемые в аудиторском заключении, регламентируются законодательными или нормативными требованиями к заключениям.

¹⁶ МСА 200, пункт 55.

Приложение 1

(см. пункты 14, A8)

Примеры числовых показателей или других элементов, которые могут быть включены в прочую информацию

Ниже приводятся примеры числовых показателей и других элементов, которые могут быть включены в прочую информацию. Этот перечень не является исчерпывающим.

Числовые показатели

- Статьи краткого отчета об основных финансовых результатах, такие как чистая прибыль, прибыль на акцию, дивиденды, продажи и прочие операционные доходы, а также закупки и операционные расходы.
- Выборочные операционные данные, такие как доход от продолжающейся деятельности по основным направлениям деятельности или продажам по географическим сегментам или группам продукции.
- Особые статьи, такие как продажа активов, резервы по судебным разбирательствам, обесценение активов, налоговые корректировки, резервы на восстановление окружающей среды и расходы на реструктуризацию и реорганизацию.
- Информация о ликвидности и капитальных ресурсах, например денежные средства и их эквиваленты и рыночные ценные бумаги, дивиденды, обязательства по займам, финансовой аренде и доле меньшинства.
- Капиталовложения по сегментам или подразделениям.
- Числовые показатели, связанные с забалансовыми соглашениями, и соответствующие финансовые последствия.
- Числовые показатели, связанные с гарантиями, договорными обязательствами, юридическими или экологическими претензиями и другими условными обязательствами.
- Финансовые показатели или коэффициенты, такие как валовая прибыль, доход на средний используемый капитал, доход на средний собственный капитал, коэффициент ликвидности, коэффициент покрытия процентов и коэффициент долговой нагрузки. Некоторые из этих показателей могут непосредственно соответствовать данным финансовой отчетности.

Прочие элементы

- Разъяснения важнейших оценочных значений и соответствующих допущений.
- Определение связанных сторон и описание операций с ними.
- Изложение политики или подхода организации к управлению товарными, валютными или процентными рисками, например, с использованием форвардных контрактов, процентных свопов или иных финансовых инструментов.
- Описание характера забалансовых соглашений.
- Описание гарантий, возмещений, договорных обязательств, судебных разбирательств или экологической ответственности и других условных обязательств, включая качественную оценку руководством соответствующих рисков организации.
- Описание изменений в правовых или нормативных требованиях, таких как новые налоговые или экологические нормативные акты, которые оказали существенное влияние на деятельность или финансовое положение организации или окажут существенное воздействие на будущие финансовые перспективы организации.
- Качественная оценка руководством влияния новых стандартов финансовой отчетности, которые вступили в силу в течение периода или будут действовать в последующий период, на финансовые результаты, финансовое положение и движение денежных средств организации.
- Общее описание среды и перспектив осуществления деятельности.
- Обзор стратегии.

- Описание тенденций изменения рыночных цен на основные товары или сырье.
- Различия между географическими регионами с точки зрения предложения, спроса и нормативно-правового регулирования.
- Разъяснение конкретных факторов, влияющих на рентабельность организации в определенных сегментах.

Приложение 2

(см. пункты 21–22, А53)

Примеры аудиторских заключений в отношении прочей информации

- **Пример 1.** Аудиторское заключение организации, являющейся или не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, содержащее немодифицированное мнение, в том случае, когда аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил существенного искажения прочей информации.
- **Пример 2.** Аудиторское заключение организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, содержащее немодифицированное мнение, в том случае, когда аудитор частично получил прочую информацию до даты аудиторского заключения, не выявил существенного искажения прочей информации и предполагает получить прочую информацию после даты аудиторского заключения.
- **Пример 3.** Аудиторское заключение организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, содержащее немодифицированное мнение, в том случае, когда аудитор частично получил прочую информацию до даты аудиторского заключения, не выявил существенного искажения прочей информации и предполагает получить прочую информацию после даты аудиторского заключения.
- **Пример 4.** Аудиторское заключение организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, содержащее немодифицированное мнение, в том случае, когда аудитор не получил прочую информацию до даты аудиторского заключения, но предполагает получить прочую информацию после даты аудиторского заключения.
- **Пример 5.** Аудиторское заключение организации, являющейся или не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, содержащее немодифицированное мнение, в том случае, когда аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и пришел к выводу о том, что прочая информация содержит существенное искажение.
- **Пример 6.** Аудиторское заключение организации, являющейся или не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, содержащее мнение с оговоркой, в том случае, когда аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и имеется ограничение объема аудита в отношении существенного элемента консолидированной финансовой отчетности, которое также оказывает влияние на прочую информацию.
- **Пример 7.** Аудиторское заключение организации, являющейся или не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, содержащее отрицательное мнение, в том случае, когда аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и отрицательное мнение о консолидированной финансовой отчетности также влияет на прочую информацию.

Пример 1. Аудиторское заключение организации, являющейся или не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, содержащее немодифицированное мнение, в том случае, когда аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил существенного искажения прочей информации

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, являющейся или не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600¹⁷ не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным)¹⁸.
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701¹⁹.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил в ней существенных искажений.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности²⁰

Мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC («Организация»), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом*

¹⁷ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

¹⁸ МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности».

¹⁹ МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении». Включение раздела «Ключевые вопросы аудита» требуется только для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам.

²⁰ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или *финансовых результатов*) и движение (или *движении*) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и нами выполнены прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

[Ключевые вопросы аудита]²¹

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах.

[*Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.*]

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

Руководство несет ответственность за прочую информацию²². Прочая информация включает [информацию, содержащуюся в отчете X²³, но не включает финансовую отчетность и наше аудиторское заключение о ней].

Наше мнение о финансовой отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не предоставляем вывода с обеспечением уверенности в какой-либо форме в отношении данной информации.

В связи с проведением нами аудита финансовой отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с прочей информацией и рассмотрении при этом вопроса, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и финансовой отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иных существенных искажений, представляющихся возможными. Если на основании проведенной нами работы мы приходим к выводу о том, что такая прочая информация содержит существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте. Мы не выявили никаких фактов, которые необходимо отразить в нашем заключении.

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность²⁴

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному)²⁵ – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

²¹ Включение раздела «Ключевые вопросы аудита» требуется только для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам.

²² Либо иные термины, уместные в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

²³ Для определения прочей информации может быть использовано ее более конкретное описание, например, «отчет руководства и заявление председателя».

²⁴ В тексте данных примеров аудиторских заключений может потребоваться замена терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» другими терминами, уместными в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

²⁵ МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

[Руководитель аудита, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя]²⁶.]

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

²⁶ Имя руководителя аудита должно быть включено в аудиторское заключение при выполнении аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации может создать угрозу личной безопасности (см. МСА 700 (пересмотренный), пункт 46).

Пример 2. Аудиторское заключение организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, содержащее немодифицированное мнение, в том случае, когда аудитор частично получил прочую информацию до даты аудиторского заключения, не выявил существенного искажения прочей информации и предполагает получить прочую информацию после даты аудиторского заключения

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор частично получил прочую информацию до даты аудиторского заключения, не выявил существенного искажения прочей информации и предполагает получить прочую информацию после даты аудиторского заключения.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности²⁷

Мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC («Организация»), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом положении*) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или *финансовых результатов*) и движение (или *движения*) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в

²⁷ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и нами выполнены прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах.

[*Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.*]

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

Руководство несет ответственность за прочую информацию²⁸. Прочая информация содержит отчет X²⁹ (но не включает финансовую отчетность и наше аудиторское заключение о ней), который мы получили до даты настоящего аудиторского заключения, и отчет Y, который, предположительно, будет нам предоставлен после этой даты.

Наше мнение о финансовой отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не предоставляем и не будем предоставлять вывод, выражающий уверенность в какой-либо форме в отношении данной информации.

В связи с проведением нами аудита финансовой отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с указанной выше прочей информацией и рассмотрении вопроса о том, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и финансовой отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иных возможных существенных искажений.

Если на основании проведенной нами работы в отношении прочей информации, которую мы получили до даты настоящего аудиторского заключения, мы приходим к выводу о том, что такая прочая информация содержит существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте. Мы не выявили никаких фактов, которые необходимо отразить в нашем заключении.

[Если при ознакомлении с отчетом Y мы приходим к выводу о том, что в нем содержится существенное искажение, мы должны довести это до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, и [опишите действия, применимые в конкретной юрисдикции]³⁰.]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность³¹

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

²⁸ Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

²⁹ Для определения прочей информации может быть использовано ее более конкретное описание, например, «отчет руководства и заявление председателя».

³⁰ Этот дополнительный абзац может быть полезен в том случае, когда аудитор выявил неисправленное существенное искажение в прочей информации, полученной после даты аудиторского заключения, и имеет юридическую обязанность предпринять в связи с этим определенные действия.

³¹ Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

Руководитель аудита, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – *[имя]*³².

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

³² Имя руководителя аудита должно быть включено в аудиторское заключение при выполнении аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации может создать угрозу личной безопасности (см. МСА 700 (пересмотренный), пункт 46).

Пример 3. Аудиторское заключение организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, содержащее немодифицированное мнение, в том случае, когда аудитор частично получил прочую информацию до даты аудиторского заключения, не выявил существенного искажения прочей информации и предполагает получить прочую информацию после даты аудиторского заключения

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- От аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он не принял решение сделать это по каким-либо иным причинам.
- Аудитор частично получил прочую информацию до даты аудиторского заключения, не выявил существенного искажения прочей информации и предполагает получить прочую информацию после даты аудиторского заключения.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- Аудитор не имеет обязанностей по составлению других отчетов, установленных законами или нормативными актами.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC («Организация»), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом положении*) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или *финансовых результатов*) и движение (или *движения*) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными

требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

Руководство несет ответственность за прочую информацию³³. Прочая информация, полученная на дату настоящего аудиторского заключения, представляет собой [информацию, содержащуюся в отчете X³⁴, но не включает финансовую отчетность и наше аудиторское заключение о ней].

Наше мнение о финансовой отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не предоставляем вывода, выражающего уверенность в какой-либо форме в отношении данной информации.

В связи с проведением нами аудита финансовой отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с прочей информацией и рассмотрении вопроса о том, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и финансовой отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иных возможных существенных искажений.

Если на основании проведенной нами работы в отношении прочей информации, полученной до даты настоящего аудиторского заключения, мы приходим к выводу о том, что такая прочая информация содержит существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте. Мы не выявили никаких фактов, которые необходимо отразить в нашем заключении.

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность³⁵

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

³³ Либо иные термины, уместные в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

³⁴ Для определения прочей информации может быть использовано ее более конкретное описание, например, «отчет руководства и заявление председателя».

³⁵ Либо иные термины, уместные в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

Пример 4. Аудиторское заключение организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, содержащее немодифицированное мнение, в том случае, когда аудитор не получил прочую информацию до даты аудиторского заключения, но предполагает получить прочую информацию после даты аудиторского заключения

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор не получил прочую информацию до даты аудиторского заключения, но предполагает получить прочую информацию после даты аудиторского заключения.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности³⁶

Мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC («Организация»), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом положении*) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или *финансовых результатов*) и движение (или *движения*) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в

³⁶ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и нами выполнены прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах.

[Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.]

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

Руководство несет ответственность за прочую информацию³⁷. Прочая информация включает [информацию, содержащуюся в отчете X³⁸, но не включает финансовую отчетность и наше аудиторское заключение о ней]. Отчет X, предположительно, будет нам предоставлен после даты настоящего аудиторского заключения.

Наше мнение о финансовой отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не будем предоставлять вывод, выражающий уверенность в какой-либо форме в отношении данной информации.

В связи с проведением нами аудита финансовой отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с указанной выше прочей информацией, когда она будет нам предоставлена, и рассмотрении вопроса о том, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и финансовой отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иных возможных существенных искажений.

[Если при ознакомлении с отчетом X мы приходим к выводу о том, что в нем содержится существенное искажение, мы должны довести это до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, и [опишите действия, применимые в конкретной юрисдикции]³⁹.]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность⁴⁰

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

Руководитель аудита, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя].

³⁷ Либо иные термины, уместные в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

³⁸ Для определения прочей информации может быть использовано ее более конкретное описание, например, «отчет руководства и заявление председателя».

³⁹ Этот дополнительный абзац может быть полезен тем в случае, когда аудитор выявил неисправленное существенное искажение в прочей информации, полученной после даты аудиторского заключения, и имеет правовую обязанность предпринять в связи с этим определенные действия.

⁴⁰ Либо иные термины, уместные в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

Пример 5. Аудиторское заключение организации, являющейся или не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, содержащее немодифицированное мнение, в том случае, когда аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и пришел к выводу о том, что прочая информация содержит существенное искажение
 Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, являющейся или не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и пришел к выводу о наличии в ней существенного искажения.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- Аудитор не имеет обязанностей по составлению других отчетов, установленных законами или нормативными актами.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC («Организация»), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом положении*) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или *финансовых результатов*) и движение (или *движении*) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и нами выполнены прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

Руководство несет ответственность за прочую информацию⁴¹. Прочая информация включает [информацию, содержащуюся в отчете X⁴², но не включает финансовую отчетность и наше аудиторское заключение о ней].

Наше мнение о финансовой отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не предоставляем вывода, выражающего уверенность в какой-либо форме в отношении данной информации.

В связи с проведением нами аудита финансовой отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с прочей информацией и рассмотрении вопроса о том, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и финансовой отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иных возможных существенных искажений.

Если на основании проведенной нами работы мы придем к выводу о том, что такая прочая информация содержит существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте. Как указано ниже, мы пришли к выводу о том, что прочая информация содержит существенное искажение.

[*Описание существенного искажения, содержащегося в прочей информации.*]

[Ключевые вопросы аудита⁴³

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах.

[*Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.*]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность⁴⁴

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).*]

[Руководитель аудита, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя]⁴⁵.]

[*Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции*]

[*Адрес аудитора*]

[*Дата*]

⁴¹ Либо иные термины, уместные в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

⁴² Для определения прочей информации может быть использовано ее более конкретное описание, например, «отчет руководства и заявление председателя».

⁴³ Включение раздела «Ключевые вопросы аудита» требуется только для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам.

⁴⁴ Либо иные термины, уместные в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

⁴⁵ Имя руководителя аудита должно быть включено в аудиторское заключение при выполнении аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации может создать угрозу личной безопасности (см. МСА 700 (пересмотренный), пункт 46).

Пример 6. Аудиторское заключение организации, являющейся или не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, содержащее мнение с оговоркой, в том случае, когда аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и имеется ограничение объема аудита в отношении существенного элемента консолидированной финансовой отчетности, которое также оказывает влияние на прочую информацию

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта консолидированной финансовой отчетности организации, являющейся или не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит является аудитом группы (то есть применяется МСА 600).
- Консолидированная финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- Аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении инвестиций в иностранную ассоциированную организацию. Потенциальное влияние, вызванное отсутствием возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, представляется существенным для консолидированной финансовой отчетности, но не всеобъемлющим (то есть правомерно выражение мнения с оговоркой).
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения мнения с оговоркой о консолидированной финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию.
- Лица, ответственные за надзор за процессом составления консолидированной финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку консолидированной финансовой отчетности.
- Аудитор не имеет обязанностей по составлению других отчетов, установленных законами или нормативными актами.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Мнение с оговоркой

Мы провели аудит консолидированной финансовой отчетности организации ABC и ее дочерних организаций («Группа»), состоящей из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, консолидированного отчета о совокупном доходе, консолидированного отчета об изменениях в собственном капитале и консолидированного отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к консолидированной финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, за исключением возможного влияния вопроса, изложенного в разделе «*Основание для выражения мнения с оговоркой*» нашего заключения, прилагаемая консолидированная финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом положении*) Группы по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее консолидированные финансовые результаты (или *консолидированных финансовых результатов*) и консолидированное движение (или *консолидированном движении*) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными

стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения с оговоркой

Инвестиция Группы в иностранную ассоциированную организацию XYZ, приобретенную в течение года и признаваемую по методу долевого участия, отражена в консолидированном отчете о финансовом положении на 31 декабря 20X1 года в сумме xxx, и доля ABC в чистой прибыли XYZ в размере xxx включена в доход ABC за год, закончившийся на указанную дату. Мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении балансовой стоимости инвестиций ABC в XYZ по состоянию на 31 декабря 20X1 года и доли ABC в чистой прибыли XYZ за год, так как нам не был предоставлен доступ к финансовой информации, руководству и аудиторам XYZ. Следовательно, мы не могли определить, требуется ли внесение корректировок в указанные суммы.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе *«Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности»* нашего заключения. Мы независимы по отношению к Группе в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту консолидированной финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами мнения с оговоркой.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

Руководство несет ответственность за прочую информацию⁴⁶. Прочая информация включает [информацию, содержащуюся в отчете X⁴⁷, но не включает консолидированную финансовую отчетность и наше аудиторское заключение о ней].

Наше мнение о консолидированной финансовой отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не предоставляем вывода, выражающего уверенность в какой-либо форме в отношении данной информации.

В связи с проведением нами аудита консолидированной финансовой отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с прочей информацией и рассмотрении вопроса о том, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и консолидированной финансовой отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иных существенных искажений, представляющихся возможными.

Если на основании проведенной нами работы мы приходим к выводу о том, что такая прочая информация содержит существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте. Как указано в разделе *«Основание для выражения мнения с оговоркой»* выше, мы не смогли получить достаточные надлежащие доказательства в отношении балансовой стоимости инвестиции ABC в XYZ по состоянию на 31 декабря 20X1 года и доли ABC в чистой прибыли XYZ за год. Следовательно, мы не можем сделать вывод о том, содержит ли прочая информация существенные искажения применительно к этому вопросу.

[Ключевые вопросы аудита⁴⁸

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита консолидированной финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита консолидированной финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах. В дополнение к вопросу, изложенному в разделе *«Основание для выражения мнения с оговоркой»*, мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

⁴⁶ Либо иные термины, уместные в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

⁴⁷ Для определения прочей информации может быть использовано ее более конкретное описание, например «отчет руководства и заявление председателя».

⁴⁸ Включение раздела «Ключевые вопросы аудита» требуется только для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам.

[Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность⁴⁹

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

[Руководитель аудита, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя]⁵⁰.]

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

⁴⁹ Либо иные термины, уместные в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

⁵⁰ Имя руководителя аудита должно быть включено в аудиторское заключение при выполнении аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации может создать угрозу личной безопасности (см. МСА 700 (пересмотренный), пункт 46).

Пример 7. Аудиторское заключение организации, являющейся или не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, содержащее отрицательное мнение, в том случае, когда аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и отрицательное мнение о консолидированной финансовой отчетности также влияет на прочую информацию

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта консолидированной финансовой отчетности организации, являющейся или не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит является аудитом группы (то есть применяется МСА 600).
- Консолидированная финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- Консолидированная финансовая отчетность содержит существенное искажение вследствие не включения дочерней организации в консолидацию. Данное существенное искажение считается всеобъемлющим для консолидированной финансовой отчетности. Влияние искажения на консолидированную финансовую отчетность не было определено, поскольку сделать это было невозможно (то есть правомерно выражение отрицательного мнения).
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения отрицательного мнения о консолидированной финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию.
- Лица, ответственные за надзор за процессом составления консолидированной финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку консолидированной финансовой отчетности.
- Аудитор не имеет обязанностей по составлению других отчетов, установленных законами или нормативными актами.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Отрицательное мнение

Мы провели аудит консолидированной финансовой отчетности организации ABC и ее дочерних организаций («Группа»), состоящей из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, консолидированного отчета о совокупном доходе, консолидированного отчета об изменениях в собственном капитале и консолидированного отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к консолидированной финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, вследствие значительности вопроса, изложенного в разделе «*Основание для выражения отрицательного мнения*» нашего заключения, прилагаемая консолидированная финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных аспектах (или *не дает правдивого и достоверного представления*) консолидированное финансовое положение (или *о консолидированном финансовом положении*) Группы по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее консолидированные финансовые результаты (или *консолидированных финансовых результатов*) и консолидированное движение (или *консолидированном движении*) денежных средств за год, закончившийся на указанную

дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения отрицательного мнения

Как объясняется в Примечании X, Группа не консолидировала финансовую отчетность своей дочерней организации XYZ, которую она приобрела в 20X1 году, так как она еще не смогла определить справедливую стоимость некоторых существенных активов и обязательств дочерней организации на дату приобретения. Следовательно, данная инвестиция учитывается по стоимости приобретения. Согласно МСФО Группа должна была консолидировать данную дочернюю организацию и учитывать приобретение на основании предварительно оцененных сумм. Если бы организация XYZ была консолидирована, это повлияло бы существенным образом на многие элементы в прилагаемой консолидированной финансовой отчетности. Влияние на консолидированную финансовую отчетность в результате невключения организации XYZ в консолидацию не было определено.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «*Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Группе в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту консолидированной финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами отрицательного мнения.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

Руководство несет ответственность за прочую информацию⁵¹. Прочая информация включает [информацию, содержащуюся в отчете X⁵², но не включает консолидированную финансовую отчетность и наше аудиторское заключение о ней].

Наше мнение о консолидированной финансовой отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не предоставляем вывода, выражающего уверенность в какой-либо форме в отношении данной информации.

В связи с проведением нами аудита консолидированной финансовой отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с прочей информацией и рассмотрении вопроса о том, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и консолидированной финансовой отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иных существенных искажений. Если на основании проведенной нами работы мы приходим к выводу о том, что такая прочая информация содержит существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте. Как указано в разделе «*Основание для выражения отрицательного мнения*» выше, Группа должна была консолидировать организацию XYZ и учитывать приобретение на основании предварительно оцененных сумм. Мы пришли к выводу о том, что прочая информация по той же причине содержит существенные искажения применительно к количественным показателям или другим элементам отчета X, на которые оказывает влияние невключение в консолидацию организации XYZ.

[Ключевые вопросы аудита]⁵³

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита консолидированной финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита консолидированной финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах. В дополнение к вопросу, изложенному в разделе «*Основание для выражения отрицательного мнения*», мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

[*Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.*]

⁵¹ Либо иные термины, уместные в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

⁵² Для определения прочей информации может быть использовано ее более конкретное описание, например «отчет руководства и заявление председателя».

⁵³ Включение раздела «Ключевые вопросы аудита» требуется только для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам.

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность⁵⁴

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

[Руководитель аудита, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя]⁵⁵.]

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

⁵⁴ Либо иные термины, уместные в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

⁵⁵ Имя руководителя аудита должно быть включено в аудиторское заключение при выполнении аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации может создать угрозу личной безопасности (см. МСА 700 (пересмотренный), пункт 46).

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 800
«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ПОДГОТОВЛЕННОЙ
В СООТВЕТСТВИИ С КОНЦЕПЦИЕЙ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ»

Международный стандарт аудита (МСА) 800 «*Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения*» следует рассматривать вместе с МСА 200 «*Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита*».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Международные стандарты аудита (МСА) с цифровыми кодами от 100 до 700 применяются к аудиту финансовой отчетности. В настоящем стандарте рассматриваются особенности применения данных МСА при проведении аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения.
2. Настоящий стандарт разработан применительно к полному комплексу финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения. Особенности аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента, группы статей или статьи финансового отчета рассматриваются в МСА 805¹.
3. Настоящий стандарт не отменяет требований других МСА; в нем также не ставится цель рассмотреть все особенности, которые могут быть применимы при тех или иных обстоятельствах выполнения задания.

Дата вступления в силу

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

Цель

5. При применении Международных стандартов аудита к аудиту финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения, цель аудитора состоит в том, чтобы надлежащим образом учесть особенности, относящиеся к следующим вопросам:
 - (a) принятию задания;
 - (b) планированию и выполнению данного задания;
 - (c) формированию мнения и составлению заключения о финансовой отчетности.

Определения

6. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (a) финансовая отчетность специального назначения – финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией специального назначения (см. пункт А4);
 - (b) концепция специального назначения – концепция подготовки финансовой отчетности, разработанная с целью удовлетворения потребностей конкретных пользователей в финансовой информации. Концепция подготовки финансовой отчетности может быть представлена в виде концепции

¹ МСА 805 «*Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности*».

Концепция подготовки финансовой отчетности может быть представлена в виде концепции достоверного представления или концепции соответствия)² (см. пункты А1–А4).

7. Под термином «финансовая отчетность» в настоящем стандарте понимается «полный комплект финансовой отчетности специального назначения, включая соответствующие примечания». Соответствующие примечания обычно содержат основные принципы учетной политики и прочую пояснительную информацию. Форма и содержание финансовой отчетности, а также состав полного комплекта финансовой отчетности определяются требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Требования

Особенности принятия задания

Приемлемость концепции подготовки финансовой отчетности

8. В соответствии с МСА 210 аудитор должен определить, является ли примененная концепция подготовки финансовой отчетности приемлемой для составления данной финансовой отчетности³. При аудите финансовой отчетности специального назначения аудитор должен получить понимание следующих вопросов (см. пункты А5–А8):
- (а) цель подготовки финансовой отчетности;
 - (б) предполагаемые пользователи;
 - (с) меры, принятые руководством для определения приемлемости применимой концепции подготовки финансовой отчетности в данных обстоятельствах.

Особенности планирования и проведения аудита

9. В соответствии с МСА 200 аудитор должен соблюдать все МСА, применимые для конкретного аудита⁴. При планировании и проведении аудита финансовой отчетности специального назначения аудитор обязан установить, требуется ли рассмотреть особенности применения Международных стандартов аудита с учетом конкретных обстоятельств задания (см. пункты А9–А12).
10. В соответствии с МСА 315 (пересмотренным) аудитор должен получить понимание выбора и применения организацией учетной политики.⁵ Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с положениями договора, аудитор должен получить понимание всех значительных интерпретаций текста договора, осуществленных руководством при подготовке данной финансовой отчетности. Интерпретация считается значительной в том случае, если применение другой обоснованной интерпретации привело бы к отражению в финансовой отчетности информации, существенно отличающейся от представленной.

Особенности формирования мнения и составления заключения

11. При формировании мнения и составлении заключения о финансовой отчетности специального назначения аудитор обязан соблюдать требования МСА 700⁶ (см. пункт А13).

Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности

12. В соответствии с МСА 700 аудитор должен оценить, содержится ли в финансовой отчетности надлежащее указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности или описание такой концепции.⁷ Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с положениями договора, аудитор должен оценить, в достаточной ли степени в финансовой отчетности описаны все значимые условия договора, на основании которых подготовлена финансовая отчетность.
13. В МСА 700 рассматриваются вопросы, касающиеся формы и содержания аудиторского заключения. В случае составления аудиторского заключения о финансовой отчетности специального назначения:
- (а) аудиторское заключение также должно содержать описание цели подготовки данной финансовой отчетности, а при необходимости и предполагаемых пользователей либо давать ссылку на примечание к финансовой отчетности специального назначения, в котором представлена данная

² МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 13(а).

³ МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункт 6(а).

⁴ МСА 200, пункт 18.

⁵ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт 11(с).

⁶ МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

⁷ МСА 700, пункт 15.

информация;

- (b) если при подготовке финансовой отчетности у руководства имелась возможность выбора концепции подготовки финансовой отчетности, в описании обязанностей руководства⁸ по подготовке финансовой отчетности должна также упоминаться обязанность руководства установить, что применимая концепция подготовки финансовой отчетности является приемлемой с учетом конкретных обстоятельств.

Привлечение внимания пользователей к тому, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения

14. В аудиторском заключении по финансовой отчетности специального назначения должен содержаться раздел «Важные обстоятельства», в котором аудитор обращает внимание пользователей аудиторского заключения на то, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения и, следовательно, данная финансовая отчетность, вероятно, не может быть использована для другой цели. Аудитор должен включить этот раздел под соответствующим заголовком (см. пункты А14–А15).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Определение концепции специального назначения (см. пункт б)

А1. К примерам концепций специального назначения относятся:

- принципы налогового учета, которые применяются при формировании комплекта финансовой отчетности, прилагаемой к налоговой декларации организации;
- кассовый метод бухгалтерского учета, применяемый для подготовки информации о движении денежных средств, которую могут запросить кредиторы организации;
- предписания регулирующего органа в отношении подготовки финансовой отчетности для обеспечения соблюдения требований данного регулирующего органа;
- положения договора, касающиеся подготовки финансовой отчетности, например договора о выпуске облигационного займа, кредитного договора или договора о предоставлении гранта на реализацию конкретного проекта.

А2. Могут возникнуть обстоятельства, при которых концепция специального назначения основывается на концепции подготовки финансовой отчетности, принятой уполномоченной или официально признанной организацией по разработке стандартов либо законом или нормативным актом, но при этом не удовлетворяет всем требованиям такой концепции. Примером может служить договор, в котором предусмотрено, что при подготовке финансовой отчетности должны быть применены почти все стандарты финансовой отчетности, принятые в юрисдикции X, за исключением некоторых из них. Если такие условия являются приемлемыми с учетом конкретных обстоятельств задания, то в описании применимой концепции подготовки финансовой отчетности, представленном в финансовой отчетности специального назначения, недопустимо указывать, что применяемая концепция полностью соответствует концепции подготовки финансовой отчетности, принятой уполномоченной или официально признанной организацией по разработке стандартов либо законом или нормативным актом. В приведенном выше примере договора описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности может содержать ссылку на положения договора, касающиеся подготовки финансовой отчетности, вместо указания на стандарты финансовой отчетности, принятые в юрисдикции X.

А3. В случае, описанном в пункте А2, концепция специального назначения может не являться концепцией достоверного представления, даже если она основана на концепции подготовки финансовой отчетности, представляющей собой концепцию достоверного представления. Это объясняется тем, что концепция специального назначения, возможно, не удовлетворяет всем требованиям концепции подготовки финансовой отчетности, принятой уполномоченной или официально признанной организацией по разработке стандартов либо законом или нормативным актом, соблюдение которых необходимо для обеспечения достоверного представления финансовой отчетности.

А4. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией специального назначения, может быть единственной финансовой отчетностью, составляемой организацией. В этом случае данная

⁸ Либо иной термин в зависимости от контекста нормативно-правовых актов конкретной юрисдикции.

финансовая отчетность может быть использована не только теми пользователями, для которых предназначена концепция подготовки финансовой отчетности. Несмотря на распространение финансовой отчетности среди широкого круга пользователей в данных обстоятельствах, для целей Международных стандартов аудита такая финансовая отчетность тем не менее считается финансовой отчетностью специального назначения. Требования, содержащиеся в пунктах 13–14, предусмотрены для того, чтобы избежать неверного понимания цели подготовки финансовой отчетности.

Особенности принятия задания

Приемлемость концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 8)

- A5. В случае подготовки финансовой отчетности специального назначения ключевым фактором при определении приемлемости концепции подготовки финансовой отчетности, примененной при подготовке данной отчетности, являются потребности в финансовой информации предполагаемых пользователей.
- A6. Применяемая концепция подготовки финансовой отчетности может включать в себя стандарты финансовой отчетности, которые приняты официально признанной организацией, уполномоченной устанавливать стандарты для подготовки финансовой отчетности специального назначения. В таком случае данные стандарты будут считаться приемлемыми для указанной цели, если организация следует установленной прозрачной процедуре, предусматривающей обсуждение и рассмотрение мнений соответствующих заинтересованных сторон. В отдельных юрисдикциях концепция подготовки финансовой отчетности, которую руководство организаций определенного типа должно использовать при подготовке финансовой отчетности специального назначения, может быть установлена законом или нормативным актом. Например, регулирующий орган может установить свои правила подготовки финансовой отчетности для обеспечения соблюдения требований данного регулирующего органа. В отсутствие факторов, свидетельствующих об обратном, такая концепция подготовки финансовой отчетности считается приемлемой для финансовой отчетности специального назначения, подготовленной такой организацией.
- A7. Если стандарты финансовой отчетности, указанные в пункте A6, дополняются законодательными или нормативными требованиями, в соответствии с МСА 210 аудитор должен установить, имеются ли какие-либо несоответствия между стандартами финансовой отчетности и дополнительными требованиями. Кроме того, в МСА 210 указаны действия, которые должен предпринять аудитор при наличии таких несоответствий⁹.
- A8. Применяемая концепция подготовки финансовой отчетности может охватывать положения договора, касающиеся подготовки финансовой отчетности, или иные источники, помимо указанных в пунктах A6 и A7. В таком случае приемлемость концепции подготовки финансовой отчетности в условиях конкретных обстоятельств задания определяется исходя из того, присущи ли данной концепции признаки, которые обычно характерны для приемлемых концепций подготовки финансовой отчетности, как описано в Приложении 2 к МСА 210. В случае концепции специального назначения относительная значимость для конкретного задания каждого из признаков, обычно характеризующих приемлемые концепции подготовки финансовой отчетности, является предметом профессионального суждения. Например, чтобы определить стоимость чистых активов организации на дату ее продажи, продавец и покупатель могут договориться о том, что их потребностям соответствуют весьма консервативные оценки резервов по безнадежной дебиторской задолженности, даже если такая финансовая информация не является нейтральной по сравнению с финансовой информацией, подготовленной в соответствии с концепцией общего назначения.

Особенности планирования и проведения аудита (см. пункт 9)

- A9. Согласно МСА 200 аудитор должен соблюдать (а) соответствующие этические требования, включая требования независимости, относящиеся к заданию по аудиту финансовой отчетности, и (b) все МСА, которые применимы для конкретного аудиторского задания. Кроме того, согласно МСА 200 аудитор должен выполнить каждое требование стандарта, за исключением случаев, когда в конкретных обстоятельствах аудита стандарт полностью неприменим или неприменимо какое-либо требование стандарта, потому что оно основано на условии, которое в данном случае отсутствует. В исключительных случаях аудитор может счесть необходимым отступить от какого-либо применимого требования стандарта и выполнить альтернативные аудиторские процедуры для достижения цели данного требования¹⁰.

⁹ МСА 210, пункт 18.

¹⁰ МСА 200, пункты 14, 18 и 22–23.

- A10. При аудите финансовой отчетности специального назначения от аудитора может потребоваться рассмотрение особенностей применения некоторых требований Международных стандартов аудита. Например, в МСА 320 профессиональные суждения, относящиеся к вопросам, которые являются существенными для пользователей финансовой отчетности, формируются на основе рассмотрения общих потребностей в финансовой информации среди пользователей как представителей единой группы¹¹. Однако при проведении аудита финансовой отчетности специального назначения эти суждения формируются на основе рассмотрения потребностей в финансовой информации предполагаемых пользователей.
- A11. В случае финансовой отчетности специального назначения, например отчетности, подготовленной в соответствии с требованиями договора, руководство может согласовать с предполагаемыми пользователями пороговое значение для искажений, и если в ходе аудита будут выявлены искажения ниже данного значения, то они не будут подлежать исправлению или иной корректировке. Установление такого порогового значения не освобождает аудитора от обязанности по определению уровня существенности в соответствии с МСА 320 для целей планирования и проведения аудита финансовой отчетности специального назначения.
- A12. В соответствии с Международными стандартами аудита информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, зависит от того, какое отношение имеют лица, отвечающие за корпоративное управление, к финансовой отчетности, подлежащей аудиту, в частности от того, отвечают ли они за осуществление надзора за подготовкой данной финансовой отчетности. В случае подготовки финансовой отчетности специального назначения лица, отвечающие за корпоративное управление, могут не нести такой ответственности, например, если финансовая информация составляется исключительно для управленческих целей. В таких случаях требования МСА 260¹² могут быть неприменимы при аудите финансовой отчетности специального назначения, за исключением ситуаций, когда аудитор отвечает также и за аудит финансовой отчетности общего назначения данной организации или, например, если он согласовал с лицами, отвечающими за корпоративное управление, их информирование о важных вопросах, выявленных в ходе аудита финансовой отчетности специального назначения.

Особенности формирования мнения и составления заключения (см. пункт 11)

- A13. В Приложении к настоящему стандарту приведены примеры аудиторского заключения о финансовой отчетности специального назначения.

Привлечение внимания пользователей к тому, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения (см. пункт 14)

- A14. Финансовая отчетность специального назначения может быть использована не только для тех целей, для которых она была подготовлена. Например, регулирующий орган может потребовать от некоторых организаций, чтобы они раскрывали финансовую отчетность специального назначения для свободного доступа. Во избежание недоразумений аудитор обращает внимание пользователей аудиторского заключения на то, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения, а следовательно может быть непригодна для иной цели.

Ограничение на распространение или использование (см. пункт 14)

- A15. Помимо привлечения внимания, предусмотренного пунктом 14, аудитор может счесть необходимым указать, что аудиторское заключение предназначено исключительно для конкретных пользователей. В зависимости от закона или нормативного акта конкретной юрисдикции этой цели можно достичь путем ограничения распространения или использования аудиторского заключения. В данных обстоятельствах раздел, который упоминается в пункте 14, может быть расширен за счет включения в него таких прочих сведений, при этом заголовок должен быть изменен соответствующим образом.

¹¹ МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», пункт 2.

¹² МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление».

Приложение

(см. пункт A13)

Примеры аудиторских заключений о финансовой отчетности специального назначения

- Пример 1. Аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с положениями договора, касающимися подготовки финансовой отчетности (для целей данного примера рассматривается концепция соответствия).
- Пример 2. Аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами налогового учета, применяемыми в юрисдикции X (для целей данного примера рассматривается концепция соответствия).
- Пример 3. Аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с требованиями регулирующего органа в отношении подготовки финансовой отчетности (для целей данного примера рассматривается концепция достоверного представления).

Пример 1.

Обстоятельства следующие:

- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с положениями договора, касающимися подготовки финансовой отчетности (то есть в соответствии с концепцией специального назначения), с целью соблюдения положений данного договора. У руководства отсутствует возможность выбора концепции подготовки финансовой отчетности.
- Применимой концепцией подготовки финансовой отчетности является концепция соответствия.
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- Имеются ограничения в отношении распространения и использования аудиторского заключения.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Надлежащий адресат]

Мы провели аудит прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации. Финансовая отчетность подготовлена руководством организации ABC на основании положений о подготовке финансовой отчетности, представленных в разделе Z договора от 1 января 20X1 года, заключенного между организацией ABC и организацией DEF (далее – «договор»).

Ответственность руководства за финансовую отчетность¹³

Руководство несет ответственность за подготовку указанной финансовой отчетности в соответствии с положениями о подготовке финансовой отчетности, представленными в разделе Z договора, и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты требуют от нас соблюдения этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включает проведение процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор процедур зависит от суждения аудитора и включает оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой организацией финансовой отчетности, для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации. Аудит также включает оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных значений, рассчитанных руководством, а также оценку представления финансовой отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего аудиторского мнения.

Мнение

По нашему мнению, финансовая отчетность организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с положениями о подготовке финансовой отчетности, представленными в разделе Z договора.

Принципы учета и ограничение в отношении распространения или использования

Не модифицируя наше мнение, мы обращаем внимание на следующую информацию, изложенную в Примечании X к финансовой отчетности, в котором описаны принципы учета. Финансовая отчетность

¹³ Либо иной термин в зависимости от контекста нормативно-правовых актов конкретной юрисдикции.

подготовлена с целью оказания содействия организации ABC в соблюдении указанных выше положений договора, касающихся подготовки финансовой отчетности. Следовательно, данная финансовая отчетность может быть непригодна для иной цели. Наше заключение предназначено исключительно для организации ABC и организации DEF и не подлежит распространению или использованию другими сторонами (помимо организации ABC и организации DEF).

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

[Адрес аудитора]

Пример 2

Обстоятельства следующие:

- **Финансовая отчетность** подготовлена руководством товарищества в соответствии с принципами налогового учета, применяемыми в юрисдикции X (то есть в соответствии с концепцией специального назначения), с целью оказания содействия участникам товарищества в подготовке их индивидуальных налоговых деклараций. У руководства отсутствует возможность выбора концепции подготовки финансовой отчетности.
- **Применимой концепцией** подготовки финансовой отчетности является концепция соответствия.
- **Условия аудиторского задания** отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- **Имеются ограничения** в отношении распространения аудиторского заключения.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Надлежащий адресат]

Мы провели аудит прилагаемой финансовой отчетности товарищества ABC, состоящей из баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчета о прибылях и убытках за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации. Финансовая отчетность подготовлена руководством с использованием принципов налогового учета, применяемых в юрисдикции X.

Ответственность руководства за финансовую отчетность¹⁴

Руководство несет ответственность за подготовку указанной финансовой отчетности в соответствии с принципами налогового учета, применяемыми в юрисдикции X, и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты требуют от нас соблюдения этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включает проведение процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор процедур зависит от суждения аудитора и включает оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой товариществом финансовой отчетности для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения относительно эффективности системы внутреннего контроля товарищества. Аудит также включает оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных значений, рассчитанных руководством, а также оценку представления финансовой отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими,

¹⁴ Либо иной термин в зависимости от контекста нормативно-правовых актов конкретной юрисдикции.

чтобы служить основанием для выражения нашего аудиторского мнения.

Мнение

По нашему мнению, финансовая отчетность товарищества ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [применимый закон о налогообложении доходов] юрисдикции X.

Принципы учета и ограничение в отношении распространения

Не модифицируя наше мнение, мы обращаем внимание на следующую информацию, изложенную в Примечании X к финансовой отчетности, в котором описаны принципы учета. Финансовая отчетность подготовлена с целью оказания содействия участникам товарищества ABC в подготовке их индивидуальных налоговых деклараций. Следовательно, данная финансовая отчетность может быть непригодна для иной цели. Наше заключение предназначено исключительно для товарищества ABC и его участников и не подлежит распространению среди других сторон (помимо товарищества ABC и его участников).

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

[Адрес аудитора]

Пример 3.

Обстоятельства следующие:

- **Финансовая отчетность** подготовлена руководством организации в соответствии с предписаниями регулирующего органа в отношении подготовки финансовой отчетности (то есть в соответствии с концепцией специального назначения) для обеспечения соблюдения требований данного регулирующего органа. У руководства отсутствует возможность выбора концепции подготовки финансовой отчетности.
- **Применимой концепцией** подготовки финансовой отчетности является концепция достоверного представления.
- **Условия аудиторского задания** отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- **Ограничения** в отношении распространения или использования аудиторского заключения отсутствуют.
- **В разделе «Прочие сведения»** указано, что аудитор выпустил также аудиторское заключение о финансовой отчетности организации ABC, подготовленной за тот же период в соответствии с концепцией общего назначения.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Надлежащий адресат]

Мы провели аудит прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации. Финансовая отчетность подготовлена руководством на основании положений о подготовке финансовой отчетности, представленных в разделе Y нормативного акта Z.

Ответственность руководства за финансовую отчетность¹⁵

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной финансовой отчетности в соответствии с положениями о подготовке финансовой отчетности, представленными в разделе Y нормативного акта Z¹⁶, и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты требуют от нас соблюдения этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включает проведение процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор процедур зависит от суждения аудитора и включает оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой и достоверным представлением организацией¹⁷ финансовой отчетности для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам,

¹⁵ Либо иной термин в зависимости от контекста нормативно-правовых актов конкретной юрисдикции.

¹⁶ Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, в соответствии с положениями о подготовке финансовой отчетности, представленными в разделе Y нормативного акта Z, и за...».

¹⁷ В случае, предусмотренном сноской 4, формулировка может быть следующей: «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации».

но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации¹⁸. Аудит также включает оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных значений, рассчитанных руководством, а также оценку представления финансовой отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего аудиторского мнения.

Мнение

По нашему мнению, финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату (или дает правдивое и достоверное представление о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также о ее финансовых результатах и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату), в соответствии с положениями о подготовке финансовой отчетности, представленными в разделе Y нормативного акта Z.

Принципы учета

Не модифицируя наше мнение, мы обращаем внимание на следующую информацию, изложенную в Примечании X к финансовой отчетности, в котором описаны принципы учета. Финансовая отчетность подготовлена с целью оказания содействия организации ABC в соблюдении требований регулирующего органа DEF. Как следствие, данная финансовая отчетность может быть непригодна для иной цели.

Прочие сведения

Организация ABC подготовила отдельный комплект финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, в отношении которого мы выпустили отдельное аудиторское заключение для акционеров организации ABC, датированное 31 марта 20X2 года.

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

[Адрес аудитора]

¹⁸ В тех случаях, когда аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля наряду с аудитом финансовой отчетности, это предложение следует сформулировать следующим образом: «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой и достоверным представлением организацией финансовой отчетности с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам». В случае, предусмотренном сноской 4, формулировка может быть следующей: «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам».

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 805
«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ОТДЕЛЬНЫХ ОТЧЕТОВ ФИНАНСОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ И ОТДЕЛЬНЫХ ЭЛЕМЕНТОВ, ГРУПП СТАТЕЙ ИЛИ СТАТЕЙ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Международный стандарт аудита (МСА) 805 «*Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности*» следует рассматривать вместе с МСА 200 «*Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита*».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Международные стандарты аудита (МСА) с цифровыми кодами от 100 до 700 применяются к аудиту финансовой отчетности и должны быть соответствующим образом адаптированы в случае их применения к аудиту иной финансовой информации прошедших периодов. В настоящем стандарте рассматриваются особенности применения этих МСА к аудиту отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента, группы статей или статьи финансовой отчетности. Отдельный отчет из состава финансовой отчетности или отдельный элемент, группа статей или статья финансовой отчетности могут быть подготовлены в соответствии с концепцией общего или специального назначения. В случае их подготовки в соответствии с концепцией специального назначения к аудиту также применяется МСА 800¹ (см. пункты А1–А4).
2. Настоящий стандарт не применяется к заключению аудитора компонента, представленному по результатам выполнения работ в отношении финансовой информации компонента по запросу командой аудитора группы для целей аудита ее финансовой отчетности (см. МСА 600²).
3. Настоящий стандарт не отменяет требований других МСА, в нем также не ставится целью рассмотрение всех особенностей, которые могут быть применимы при тех или иных обстоятельствах выполнения задания.

Дата вступления в силу

4. Настоящий стандарт применяется при проведении аудита отдельных отчетов из состава финансовой отчетности или отдельных элементов, групп статей или статей за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты. В случае аудита отдельных отчетов из состава финансовой отчетности или отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности, подготовленной на определенную дату, настоящий стандарт применяется к аудиту такой информации, подготовленной на 14 декабря 2010 г. или более позднюю дату.

Цель

5. При применении Международных стандартов аудита к аудиту отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента, группы статей или статьи финансовой отчетности цель аудитора состоит в том, чтобы надлежащим образом учесть особенности, относящиеся к следующим вопросам:
 - (а) принятию задания;
 - (б) планированию и выполнению данного задания;

¹ МСА 800 «*Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения*».

² МСА 600 «*Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонента)*».

- (с) формированию мнения и составлению заключения в отношении отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента, группы статей или статьи финансовой отчетности.

Определения

6. Для целей настоящего стандарта следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (а) элемент финансовой отчетности (также элемент)- элемент, группа статей или статья финансового отчета;
 - (б) Международные стандарты финансовой отчетности Международные стандарты финансовой отчетности, изданные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности;
 - (с) соответствующие примечания, входящие в отдельный отчет из состава финансовой отчетности или отдельный элемент финансовой отчетности примечания, которые обычно содержат основные принципы учетной политики и прочую пояснительную информацию, относящуюся к отчету из состава финансовой отчетности или ее элементу.

Требования

Особенности принятия задания

Применение Международных стандартов аудита

7. В соответствии с МСА 200 аудитор должен соблюдать все МСА, которые применимы для конкретного аудита.³ В случае аудита отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности это требование применяется независимо от того, проводит ли аудитор также аудит полного комплекта финансовой отчетности организации. Если аудитор не проводит одновременно аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, он определяет, возможен ли аудит отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента этой финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита (см. пункты А5–А6).

Приемлемость концепции подготовки финансовой отчетности

8. В соответствии с МСА 210 аудитор должен определить, является ли примененная концепция подготовки финансовой отчетности приемлемой для составления данной финансовой отчетности⁴. В случае аудита отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности это предполагает определение того, приведет ли применение концепции подготовки финансовой отчетности к надлежащему представлению и раскрытию информации, которое позволит предполагаемым пользователям понять сведения, содержащиеся в отчете из состава финансовой отчетности или ее элементе, а также влияние существенных операций и событий на информацию, содержащуюся в таком отчете или элементе финансовой отчетности(см. пункт А7).

Форма аудиторского мнения

9. МСА 210 требует, чтобы согласованные условия аудиторского задания включали предполагаемую форму заключения, предоставляемого аудитором⁵. В случае аудита отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности аудитор рассматривает вопрос о том, является ли предполагаемая форма аудиторского мнения надлежащей в данных обстоятельствах (см. пункты А8–А9).

Особенности планирования и проведения аудита

10. В МСА 200 указано, что Международные стандарты аудита разработаны в контексте аудита финансовой отчетности, их необходимо адаптировать в соответствии с обстоятельствами при применении к аудиту другой финансовой информации прошедших периодов^{6,7}. При планировании и проведении аудита отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности аудитор должен адаптировать все применимые к аудиту МСА в соответствии с обстоятельствами аудиторского задания (см. пункты А10–А14).

³ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 18.

⁴ МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункт 6(а).

⁵ МСА 210, пункт 10(е).

⁶ МСА 200, пункт 2.

⁷ В пункте 13(ф) МСА 200 разъясняется, что термин «финансовая отчетность» обычно обозначает полный комплект финансовой отчетности, как это определено требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Особенности формирования мнения и составления заключения

11. При формировании мнения и составлении заключения об отдельном отчете в составе финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности аудитор применяет требования МСА 700⁸, адаптированные соответствующим образом к обстоятельствам аудиторского задания (см. пункты А15–А16).

Заключения в отношении полного комплекта финансовой отчетности организации и отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента этой финансовой отчетности

12. Если аудитор берет обязательства по выполнению задания с предоставлением заключения об отдельном отчете из состава финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности одновременно с заданием по аудиту полного комплекта финансовой отчетности организации, он должен выразить отдельное мнение по каждому заданию.
13. Проаудированный отдельный отчет из состава финансовой отчетности или проаудированный отдельный элемент финансовой отчетности могут быть опубликованы вместе с проаудированным полным комплектом финансовой отчетности организации. Если аудитор приходит к выводу о том, что представление отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности не отличается в достаточной мере от полного комплекта финансовой отчетности, он должен обратиться к руководству с требованием исправить ситуацию. В соответствии с пунктами 15 и 16 аудитор также должен обеспечить различие между мнением, выраженным в отношении отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности, и мнением в отношении полного комплекта финансовой отчетности. Аудитор также не должен предоставлять аудиторское заключение, содержащее мнение в отношении отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности, до тех пор, пока не удостоверится в достаточном различии.

Разделы «Модифицированное мнение», «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» в аудиторском заключении в отношении полного комплекта финансовой отчетности организации

14. Если в заключении аудитора мнение в отношении полного комплекта финансовой отчетности организации модифицировано или заключение включает раздел «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения», аудитор должен определить, какое влияние это может оказать на заключение аудитора в отношении отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента этой финансовой отчетности. Если аудитор сочтет это целесообразным, он должен модифицировать мнение в отношении отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности или включить в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» соответственно (см. пункт А17).
15. Если аудитор приходит к выводу о необходимости выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения в отношении полного комплекта финансовой отчетности организации в целом, МСА 705 запрещает аудитору включать в то же аудиторское заключение немодифицированное мнение об отдельном отчете, являющемся частью этой финансовой отчетности, или об отдельном элементе, составляющем часть указанной финансовой отчетности.⁹ Это объясняется тем, что такое немодифицированное мнение будет противоречить отрицательному мнению или отказу от выражения мнения в отношении полного комплекта финансовой отчетности организации в целом (см. пункт А18).
16. Если аудитор приходит к выводу о необходимости выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения в отношении полного комплекта финансовой отчетности организации в целом, но в контексте отдельного аудита определенного элемента, включенного в эту финансовую отчетность, он тем не менее считает правомерным выразить немодифицированное мнение в отношении этого элемента, аудитор делает это только в случае, если:
 - (a) аудитору не запрещается это делать законом или нормативным актом;
 - (b) это мнение выражено в аудиторском заключении, которое не публикуется вместе с аудиторским заключением, содержащим отрицательное мнение или отказ от выражения мнения;
 - (c) отдельный элемент не составляет значительную часть полного комплекта финансовой отчетности организации.
17. Аудитор не может выразить немодифицированное мнение в отношении отдельного отчета из состава

⁸ МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

⁹ МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», пункт 15.

полного комплекта финансовой отчетности, если он выразил отрицательное мнение или отказался от выражения мнения о полном комплекте финансовой отчетности в целом. Это также распространяется на случаи, если аудиторское заключение в отношении отдельного отчета из состава финансовой отчетности не публикуется вместе с аудиторским заключением, содержащим отрицательное мнение или отказ от выражения мнения. Это объясняется тем, что отдельный отчет из состава финансовой отчетности считается значительной частью этой финансовой отчетности.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта (см. пункт 1)

- A1. МСА 200 определяет термин «финансовая информация прошедших периодов» как представленную в виде финансовых показателей информацию относительно конкретной организации, полученную главным образом из системы бухгалтерского учета этой организации, об экономических событиях, имевших место в течение прошедших периодов, либо об экономических условиях или обстоятельствах в определенные моменты в прошлом¹⁰.
- A2. В МСА 200 термин «финансовая отчетность» определяется как структурированное изложение финансовой информации прошедших периодов, включая соответствующие примечания, предназначенное для того, чтобы представить состояние экономических ресурсов или обязательств организации на конкретный момент либо изменения в этом состоянии за некоторый период в соответствии с применимой концепцией формирования финансовой отчетности. Указанный термин обычно обозначает полный комплект финансовой отчетности в том виде, как это определено требованиями применимой концепции формирования финансовой отчетности, но может также обозначать и отдельный отчет из финансовой отчетности¹¹.
- A3. Международные стандарты аудита разработаны в контексте аудита финансовой отчетности, их необходимо адаптировать в соответствии с обстоятельствами при применении к аудиту иной финансовой информации прошедших периодов, такой как отдельный отчет из состава финансовой отчетности или отдельный элемент финансовой отчетности¹². В этом помогает настоящий стандарт. (В Приложении 1 перечислены примеры такой иной финансовой информации прошедших периодов.)
- A4. Задание, обеспечивающее разумную уверенность, кроме аудита финансовой информации прошедших периодов, выполняется в соответствии с требованиями Международного стандарта заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3000¹³.

Особенности принятия задания

Применение Международных стандартов аудита (см. пункт 7)

- A5. Согласно МСА 200 аудитор должен соблюдать (а) соответствующие этические требования (включая требования, касающиеся независимости), имеющие отношение к заданию по аудиту финансовой отчетности, и (б) все МСА, которые применимы для конкретного аудита. Кроме того, согласно настоящему стандарту аудитор должен выполнить каждое требование какого-либо МСА, за исключением случаев, когда при конкретных обстоятельствах аудита весь МСА является неприменимым или какое-либо требование является неприменимым, потому что оно основано на условии, которое в данном случае отсутствует. В исключительных случаях аудитор может счесть необходимым отступить от какого-либо применимого требования МСА и выполнить альтернативные аудиторские процедуры для выполнения данного требования¹⁴.
- A6. Выполнение требований МСА, которые применимы для конкретного аудита отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности, может быть невозможно, если аудитор также не привлечен для аудита полного комплекта финансовой отчетности организации. В таких случаях понимание аудитором деятельности организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, часто не соответствует уровню понимания этих факторов аудитором, который также проводит аудит полного комплекта финансовой отчетности организации. Аудитор также не имеет аудиторских

¹⁰ МСА 200, пункт 13(g).

¹¹ МСА 200, пункт 13(f).

¹² МСА 200, пункт 2.

¹³ МСЗОУ 3000 «Задания, обеспечивающие уверенность, иные чем аудит или обзорная проверка финансовой информации прошедших периодов».

¹⁴ МСА 200, пункты 14, 18 и 22–23.

доказательств в отношении общего качества бухгалтерских записей или другой бухгалтерской информации, которую он получил бы в случае аудита полного комплекта финансовой отчетности организации. Следовательно, аудитор могут потребоваться дополнительные доказательства для подтверждения аудиторских доказательств, полученных из бухгалтерских записей. В случае аудита отдельного элемента финансовой отчетности некоторые МСА требуют проведения в рамках аудита работ, которые могут быть несовместимы с объемом аудируемого элемента. Например, хотя требования МСА 570¹⁵, скорее всего, будут применимы в обстоятельствах аудита расшифровки дебиторской задолженности, выполнение этих требований может быть нецелесообразным в силу объема необходимых работ. Если аудитор приходит к выводу о том, что аудит отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита может быть нецелесообразным, он может обсудить с руководством целесообразность выполнения другого вида задания.

Приемлемость концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 8)

A7. Отдельный отчет из состава финансовой отчетности или отдельный элемент финансовой отчетности могут быть подготовлены в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, основанной на концепции финансовой отчетности, принятой уполномоченной или официально признанной организацией по разработке стандартов для целей составления полного комплекта финансовой отчетности (например, на Международных стандартах финансовой отчетности). В данном случае определение приемлемости применимой концепции может предусматривать рассмотрение того, включает ли она все требования лежащей в ее основе концепции, применимые к представлению отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности, обеспечивающего надлежащее раскрытие информации.

Форма аудиторского мнения (см. пункт 9)

A8. Форма выражаемого аудитором мнения зависит от применимой концепции подготовки финансовой отчетности и всех применимых законов или нормативных актов¹⁶. В соответствии с МСА 700¹⁷:

- (a) при выражении немодифицированного мнения о полном комплекте финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления, мнение аудитора должно содержать одну из следующих формулировок (если иное не предусмотрено законами или нормативными актами):
 - (i) финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности];
 - (ii) финансовая отчетность дает правдивое и достоверное представление в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности];
- (b) при выражении немодифицированного мнения о полном комплекте финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией соответствия, мнение аудитора должно содержать формулировку о том, что финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].

A9. В случае отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности применимая концепция подготовки финансовой отчетности может не содержать положений, непосредственно регламентирующих представление отдельных отчетов или элементов. Это может иметь место в случае, когда применимая концепция подготовки финансовой отчетности основана на концепции подготовки финансовой отчетности, принятой уполномоченной или официально признанной организацией по разработке стандартов для целей составления полного комплекта финансовой отчетности (например, на Международных стандартах финансовой отчетности). Следовательно, аудитор оценивает, является ли предполагаемая форма аудиторского мнения надлежащей в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Факторы, которые могут повлиять на решение аудитора использовать формулировки «отражает достоверно во всех существенных аспектах» или «дает правдивое и достоверное представление» при выражении мнения аудитора, включают следующее:

- имеет ли применимая концепция подготовки финансовой отчетности прямые или косвенные ограничения, требующие ее использования только для целей составления полного комплекта финансовой отчетности;
- будет ли отдельный отчет из состава финансовой отчетности или отдельный элемент финансовой

¹⁵ МСА 570 «Непрерывность деятельности».

¹⁶ МСА 200, пункт 8.

¹⁷ МСА 700, пункты 35–36.

отчетности:

- полностью соответствовать каждому из требований концепции, применимых к определенному отчету или определенному элементу, и будет ли представление финансового отчета или элемента включать соответствующие примечания;
- в случае необходимости обеспечить достоверное представление, раскрывать информацию дополнительно к той, которая непосредственно требуется концепцией, или, в исключительных обстоятельствах, отступить от какого-либо требования концепции.

Решение аудитора в отношении предполагаемой формы аудиторского мнения является предметом профессионального суждения. Оно может зависеть от того, является ли использование формулировок «отражает достоверно во всех существенных аспектах» или «дает правдивое и достоверное представление» в выражаемом аудитором мнении об отдельном отчете из состава финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления, общепринятым в определенной юрисдикции.

Особенности планирования и проведения аудита (см. пункт 10)

- A10. Применимость положений каждого МСА требует тщательного рассмотрения. Даже в случаях, когда предметом аудита является только отдельный элемент финансовой отчетности, такие МСА, как МСА 240¹⁸, МСА 550¹⁹ и МСА 570, в принципе являются применимыми. Это объясняется тем, что элемент может содержать искажение в результате недобросовестных действий, влияния операций между связанными сторонами или некорректного применения допущения о непрерывности деятельности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
- A11. Кроме того, Международные стандарты аудита разработаны в контексте аудита финансовой отчетности, их необходимо адаптировать в соответствии с обстоятельствами применительно к аудиту отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности.²⁰ Например, письменные заявления руководства в отношении полного комплекта финансовой отчетности будут заменены письменными заявлениями в отношении представления отчета или элемента финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
- A12. При аудите отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности одновременно с аудитом полного комплекта финансовой отчетности организации аудитор может использовать аудиторские доказательства, полученные в рамках аудита полного комплекта финансовой отчетности организации, для аудита отдельного отчета или элемента финансовой отчетности. Однако Международные стандарты аудита требуют, чтобы аудитор планировал и проводил аудит отчета из состава финансовой отчетности или ее элемента таким образом, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения в отношении отчета или элемента финансовой отчетности.
- A13. Отдельные отчеты, из которых состоит полный комплект финансовой отчетности, и многие из элементов этой финансовой отчетности, включая соответствующие примечания, взаимосвязаны. Следовательно, при аудите отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности аудитор может не иметь возможности рассматривать этот отчет или элемент отдельно. Таким образом, аудитору может быть необходимо провести процедуры в отношении взаимосвязанных статей, чтобы выполнить задачу аудита.
- A14. Кроме того, уровень существенности, определенный для отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности, может быть ниже уровня существенности, определенного для полного комплекта финансовой отчетности организации, и это окажет влияние на характер, сроки и объем аудиторских процедур и оценку неисправленных искажений.

Особенности формирования мнения и составления заключения (см. пункт 11)

- A15. МСА 700 требует, чтобы при формировании мнения аудитор оценивал, раскрыта ли в финансовой отчетности надлежащая информация, позволяющая предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на сведения, представленные в финансовой отчетности²¹. В случае

¹⁸ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности».

¹⁹ МСА 550 «Связанные стороны».

²⁰ МСА 200, пункт 2.

²¹ МСА 700, пункт 13(е).

отдельного отчета из состава финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности важно, чтобы такой отчет или элемент, включая соответствующие примечания, с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, надлежащим образом раскрывал информацию, позволяющую предполагаемым пользователям понять сведения, содержащиеся в отчете из состава финансовой отчетности или ее элементе, а также влияние существенных операций и событий на информацию, содержащуюся в таком отчете или элементе финансовой отчетности.

- A16. В Приложении 2 к настоящему стандарту содержатся примеры аудиторских заключений в отношении отдельного отчета из состава финансовой отчетности и отдельного элемента финансовой отчетности.

Разделы «Модифицированное мнение», «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» в аудиторском заключении в отношении полного комплекта финансовой отчетности (см. пункты 14–15)

- A17. Даже в случаях, когда модифицированное мнение в отношении полного комплекта финансовой отчетности, раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения» не относятся к проаудированному отчету из состава финансовой отчетности или ее проаудированному элементу, аудитор тем не менее может счесть правомерным упомянуть о модификации в разделе «Прочие сведения» аудиторского заключения в отношении отчета или элемента финансовой отчетности, так как он считает, что это важно для понимания пользователями проаудированного отчета или элемента финансовой отчетности либо соответствующего аудиторского заключения (см. МСА 706)²².
- A18. В аудиторском заключении в отношении полного комплекта финансовой отчетности отказ от выражения мнения в отношении результатов деятельности и движения денежных средств при соответствующих обстоятельствах и выражение немодифицированного мнения в отношении финансового положения разрешается, так как отказ от выражения мнения допустим только применительно к результатам деятельности и движению денежных средств, а не к финансовой отчетности в целом.²³

²² МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении», пункт 6.

²³ МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода», пункт А8, и МСА 705, пункт А16.

Приложение 1

(см. пункт А3)

Примеры отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности

- Дебиторская задолженность, резерв по сомнительной дебиторской задолженности, обязательство по начисленным выплатам частного пенсионного плана, отраженная стоимость идентифицированных нематериальных активов или обязательства по произошедшим, но не заявленным убыткам по страховому портфелю, включая соответствующие примечания.
- Расшифровка активов и доходов частного пенсионного плана под внешним управлением, включая соответствующие примечания.
- Расшифровка чистых материальных активов, включая соответствующие примечания.
- Расшифровка выплат в отношении арендованного имущества, включая пояснительные примечания.
- Расшифровка участия в прибыли или премий сотрудников, включая пояснительные примечания.

Приложение 2

(см. пункт А16)

Примеры аудиторских заключений об отдельном отчете финансовой отчетности и отдельном элементе финансовой отчетности

- Пример 1. Аудиторское заключение в отношении отдельного отчета из состава финансовой отчетности, подготовленного в соответствии с концепцией общего назначения (для целей данного примера это концепция достоверного представления).
- Пример 2. Аудиторское заключение в отношении отдельного отчета из состава финансовой отчетности, подготовленного в соответствии с концепцией специального назначения (для целей данного примера это концепция достоверного представления).
- Пример 3. Аудиторское заключение в отношении отдельного элемента, группы статей или статьи финансовой отчетности, подготовленных в соответствии с концепцией специального назначения (для целей данного примера это концепция соответствия).

Пример 1.

Обстоятельства следующие:

- Аудит бухгалтерского баланса (то есть отдельного отчета из состава финансовой отчетности).
- Бухгалтерский баланс составлен руководством организации в соответствии с требованиями принятой в юрисдикции X концепции подготовки финансовой отчетности, применимой к составлению бухгалтерского баланса.
- Применимая концепция подготовки финансовой отчетности представляет собой концепцию достоверного представления, разработанную с целью удовлетворения общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей.
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- Аудитор счел правомерным использование в аудиторском заключении формулировки «отражает достоверно во всех существенных аспектах».

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Надлежащий адресат]

Мы провели аудит прилагаемого бухгалтерского баланса организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года и краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации (далее вместе именуемых «отчет из состава финансовой отчетности»).

Ответственность руководства за отчет из состава финансовой отчетности²⁴

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данного отчета из состава финансовой отчетности в соответствии с принятыми в юрисдикции X требованиями концепции подготовки финансовой отчетности, применимыми к составлению такого отчета из состава финансовой отчетности, и за такую систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки отчета из состава финансовой отчетности, не содержащего существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения об отчете из состава финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты требуют от нас соблюдения этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что отчет из состава финансовой отчетности не содержит существенных искажений.

Аудит включает проведение процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в отчете из состава финансовой отчетности, и раскрытие в нем информации. Выбор процедур зависит от суждения аудитора и включает оценку рисков существенного искажения отчета из состава финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля, относящуюся к подготовке и достоверному представлению отчета из состава финансовой отчетности, для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации²⁵. Аудит также включает оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных значений (если такие имеются), рассчитанных руководством, а также оценку представления отчета из состава финансовой отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими для обоснования мнения аудитора.

²⁴ Либо иной термин в зависимости от контекста нормативно-правовых актов конкретной юрисдикции.

²⁵ В тех случаях, когда аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля в дополнение к аудиту финансовой отчетности, это предложение должно быть сформулировано следующим образом: «В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой и достоверным представлением организацией отчета из состава финансовой отчетности, для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам».

Мнение

По нашему мнению, отчет из состава финансовой отчетности отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года в соответствии с требованиями принятой в юрисдикции X концепции подготовки финансовой отчетности, применимыми к подготовке такого отчета из состава финансовой отчетности.

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

[Адрес аудитора]

Пример 2

Обстоятельства следующие:

- Аудит отчета о поступлениях и выплатах денежных средств (то есть отдельного отчета из состава финансовой отчетности).
- Отчет из состава финансовой отчетности подготовлен руководством организации в соответствии с принципами бухгалтерского учета поступлений и выплат денежных средств согласно запросу о предоставлении информации о движении денежных средств, полученному от кредитора. У руководства имеется возможность выбора концепции подготовки финансовой отчетности.
- Применяемая концепция подготовки финансовой отчетности представляет собой концепцию достоверного представления, разработанную с целью удовлетворения потребностей в финансовой информации определенных пользователей²⁶.
- Аудитор счел правомерным использование в аудиторском заключении формулировки «отражает достоверно во всех существенных аспектах».
- Ограничения в отношении распространения или использования аудиторского заключения отсутствуют.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Надлежащий адресат]

Мы провели аудит прилагаемого отчета о поступлениях и выплатах денежных средств организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, и краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации (далее вместе именуемых «отчет из состава финансовой отчетности»). Отчет из состава финансовой отчетности подготовлен руководством с использованием принципов бухгалтерского учета поступлений и выплат денежных средств, изложенных в Примечании X.

Ответственность руководства за отчет из состава финансовой отчетности²⁷

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данного отчета из состава финансовой отчетности в соответствии с принципами бухгалтерского учета поступлений и выплат денежных средств, изложенными в Примечании X. Это включает определение того, что принципы учета поступлений и выплат денежных средств являются приемлемыми для подготовки отчета из состава финансовой отчетности в данных обстоятельствах и для такой системы внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки отчета из состава финансовой отчетности, не содержащего существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями или ошибками.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения об отчете из состава финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты требуют от нас соблюдения этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что отчет из состава финансовой отчетности не содержит существенных искажений.

Аудит включает проведение процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в отчете из состава финансовой отчетности, и раскрытие в нем информации. Выбор процедур зависит от суждения аудитора и включает оценку рисков существенного искажения отчета из состава финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля, относящуюся к подготовке и достоверному представлению отчета из состава финансовой отчетности, для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации. Аудит также включает оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных

²⁶ МСА 800 содержит требования и указания в отношении формы и содержания финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения.

²⁷ Либо иной термин в зависимости от контекста нормативно-правовых актов конкретной юрисдикции.

значений (если такие имеются), рассчитанных руководством, а также оценку представления отчета из состава финансовой отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими для обоснования мнения аудитора.

Мнение

По нашему мнению, отчет из состава финансовой отчетности отражает достоверно во всех существенных аспектах поступления и выплаты денежных средств организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, в соответствии с принципами бухгалтерского учета поступлений и выплат денежных средств, изложенными в Примечании X.

Принципы учета

Не выражая модифицированного мнения, мы обращаем внимание на информацию, изложенную в Примечании X к отчету из состава финансовой отчетности, в котором описаны принципы учета. Отчет из состава финансовой отчетности подготовлен в целях предоставления информации кредитору XYZ. Как следствие, данный отчет может быть непригоден для иной цели.

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

[Адрес аудитора]

Пример 3.

Обстоятельства следующие:

- Аудит обязательств по произошедшим, но незаявленным убыткам по страховому портфелю (то есть элемента, группы статей или статьи финансовой отчетности).
- Финансовая информация подготовлена руководством организации в соответствии с положениями регулирующего органа в отношении подготовки финансовой отчетности для обеспечения соблюдения требований данного регулирующего органа. У руководства отсутствует возможность выбора концепции подготовки финансовой отчетности.
- Применимая концепция подготовки финансовой отчетности представляет собой концепцию соответствия, разработанную с целью удовлетворения потребностей в финансовой информации определенных пользователей.²⁸
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- Имеются ограничения в отношении распространения аудиторского заключения.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Надлежащий адресат]

Мы провели аудит прилагаемого расчета обязательств по произошедшим, но незаявленным убыткам страховой организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года (далее «расчет»). Расчет подготовлен руководством на основе [положений регулирующего органа в отношении подготовки финансовой отчетности].

Ответственность руководства за подготовку расчета²⁹

Руководство несет ответственность за подготовку данного расчета в соответствии с [положениями регулирующего органа в отношении подготовки финансовой отчетности] и за такую систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки расшифровки, не содержащей существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями или ошибками.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения относительно расчета на основании проведенного нами аудита. Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты требуют от нас соблюдения этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что расчет не содержит существенных искажений.

Аудит включает проведение процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые данные в расчете и раскрытие в нем информации. Выбор процедур зависит от суждения аудитора и включает оценку рисков существенного искажения расчета вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки этих рисков аудитор рассматривает систему внутреннего контроля за подготовкой организацией расчета для разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации. Аудит также включает оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных значений, рассчитанных руководством, а также оценку представления расчета в целом.

Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими для обоснования мнения аудитора.

Мнение

По нашему мнению, финансовая информация, содержащаяся в расчете обязательств по произошедшим, но незаявленным убыткам страховой организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года,

²⁸ МСА 800 содержит требования и указания в отношении формы и содержания финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения.

²⁹ Либо иной термин в зависимости от контекста нормативно-правовых актов конкретной юрисдикции.

подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [положениями регулирующего органа в отношении подготовки финансовой отчетности].

Принципы учета и ограничение распространения

Не выражая модифицированного мнения, мы обращаем внимание на следующую информацию, изложенную в Примечании X к расчету, содержащем описание принципов учета. Расчет подготовлен с целью оказания содействия страховой организации ABC в соблюдении требований регулирующего органа DEF. Как следствие, данный расчет может быть непригоден для иной цели. Наше заключение предназначено исключительно для страховой организации ABC и регулирующего органа DEF и не подлежит распространению среди других сторон, помимо страховой организации ABC и регулирующего органа DEF.

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

[Адрес аудитора]

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 810
«ЗАДАНИЯ ПО ПРЕДОСТАВЛЕНИЮ ЗАКЛЮЧЕНИЯ ОБ ОБОБЩЕННОЙ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Международный стандарт аудита (МСА) 810 *«Задачи по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности»* следует рассматривать вместе с МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*.

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора в связи с заданием по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности, подготовленной на основе финансовой отчетности, аудит которой проводился в соответствии с Международными стандартами аудита тем же аудитором.

Дата вступления в силу

2. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении заданий за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цели

3. Цели аудитора состоят в том, чтобы:
 - (a) определить, допустимо ли принять задание по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности;
 - (b) в случае принятия задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности:
 - (i) сформировать мнение об обобщенной финансовой отчетности, опираясь на оценку выводов, сделанных на основании полученных доказательств;
 - (ii) ясно выразить данное мнение в форме письменного заключения, содержащего также основание для выражения такого мнения.

Определения

4. Для целей настоящего стандарта следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (a) применяемые критерии – критерии, применяемые руководством при подготовке обобщенной финансовой отчетности;

- (b) проаудированная финансовая отчетность – финансовая отчетность¹, аудит которой был проведен аудитором в соответствии с Международными стандартами аудита и на основе которой составляется обобщенная финансовая отчетность;
- (c) обобщенная финансовая отчетность – финансовая информация прошлых периодов, которая составлена на основе финансовой отчетности, но содержит меньше сведений, чем финансовая отчетность, при этом она структурированно представляет, в соответствии с представлением в финансовой отчетности, экономические ресурсы или обязательства организации по состоянию на определенный момент времени или изменения этих ресурсов или обязательств за определенный период времени². В различных юрисдикциях для описания такой финансовой информации прошлых периодов может использоваться разная терминология.

Требования

Принятие задания

5. Аудитор может принять задание по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом только в том случае, если он проводил аудит финансовой отчетности, на основе которой составляется обобщенная финансовая отчетность, в соответствии с Международными стандартами аудита (см. пункт А1).
6. Прежде чем принять задание по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности, аудитор должен (см. пункт А2):
 - (a) определить, являются ли применяемые критерии приемлемыми (см. пункты А3–А7);
 - (b) получить от руководства подтверждение того, что оно признает и понимает свою ответственность:
 - (i) за подготовку обобщенной финансовой отчетности в соответствии с применяемыми критериями;
 - (ii) предоставление доступа, без неоправданных препятствий, к проаудированной финансовой отчетности предполагаемым пользователям обобщенной финансовой отчетности (или, если законом или нормативным актом не предусмотрено обязательное предоставление проаудированной финансовой отчетности предполагаемым пользователям обобщенной финансовой отчетности и установлены критерии для подготовки обобщенной финансовой отчетности, включение описания такого закона или нормативного акта в обобщенную финансовую отчетность);
 - (iii) включение аудиторского заключения об обобщенной финансовой отчетности в любой документ, содержащий обобщенную финансовую отчетность и указывающий на то, что аудитор подготовил заключение о ней;
 - (c) согласовать с руководством форму мнения, которое будет выражено об обобщенной финансовой отчетности (см. пункты 9–11).
7. Если аудитор приходит к выводу о том, что применяемые критерии неприемлемы, или он не может получить подтверждение от руководства, предусмотренное в пункте 6 (b), то аудитор не должен принимать задание по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности, за исключением случаев, когда это требуется в соответствии с законом или нормативным актом. Задание, выполняемое в соответствии с таким законом или нормативным

¹ Определение термина «финансовая отчетность» приведено в МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 13(f).

² МСА 200, пункт 13(f).

актом, не отвечает требованиям настоящего стандарта. Следовательно, аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности не должно содержать указания на то, что задание выполнялось в соответствии с настоящим стандартом. Аудитор должен включить соответствующее указание на этот факт в условия задания. Аудитор должен также определить влияние, которое этот факт может оказать на задание по аудиту финансовой отчетности, на основе которой подготовлена обобщенная финансовая отчетность.

Характер процедур

8. Аудитор должен выполнить перечисленные ниже процедуры и любые другие процедуры, которые аудитор сочтет необходимыми, чтобы сформировать основу для выражения аудиторского мнения об обобщенной финансовой отчетности:
- (a) оценить, надлежащим ли образом раскрывает обобщенная финансовая отчетность свой обобщенный характер и определяет проаудированную финансовую отчетность;
 - (b) если обобщенная финансовая отчетность предоставляется без проаудированной финансовой отчетности, оценить, ясно ли данная обобщенная финансовая отчетность описывает следующее:
 - (i) у кого или где может быть получена проаудированная финансовая отчетность или
 - (ii) закон или нормативный акт, который предусматривает, что предоставление проаудированной финансовой отчетности предполагаемым пользователям обобщенной финансовой отчетности необязательно, и устанавливает критерии для подготовки обобщенной финансовой отчетности;
 - (c) оценить, раскрывает ли обобщенная финансовая отчетность применяемые критерии надлежащим образом;
 - (d) сравнить обобщенную финансовую отчетность с соответствующей информацией в проаудированной финансовой отчетности, чтобы определить, совпадает ли обобщенная финансовая отчетность с соответствующей информацией в проаудированной финансовой отчетности или может ли она быть пересчитана на ее основании;
 - (e) оценить, подготовлена ли обобщенная финансовая отчетность в соответствии с применяемыми критериями;
 - (f) оценить с учетом цели обобщенной финансовой отчетности, содержит ли обобщенная финансовая отчетность необходимую информацию и обобщена ли она на надлежащем уровне, чтобы не вводить пользователей в заблуждение в данных обстоятельствах;
 - (g) оценить, имеют ли предполагаемые пользователи обобщенной финансовой отчетности доступ без неоправданных препятствий к проаудированной финансовой отчетности, за исключением случаев, когда законом или нормативным актом предусмотрено, что предоставление проаудированной финансовой отчетности предполагаемым пользователям обобщенной финансовой отчетности необязательно, и установлены критерии для подготовки обобщенной финансовой отчетности (см. пункт А8).

Форма аудиторского мнения

9. Если аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного мнения об обобщенной финансовой отчетности является обоснованным, и если иное не требуется в соответствии с законом или нормативным актом, аудиторское мнение должно содержать одну из следующих формулировок (см. пункт А9):

- (a) обобщенная финансовая отчетность соответствует во всех существенных отношениях проаудированной финансовой отчетности в соответствии с [применяемыми критериями] или
 - (b) обобщенная финансовая отчетность является достоверным обобщением проаудированной финансовой отчетности в соответствии с [применяемыми критериями].
10. Если законом или нормативным актом предусмотрена формулировка для выражения мнения об обобщенной финансовой отчетности, отличающаяся от формулировок, описанных в пункте 9, аудитор должен:
- (a) применить процедуры, описанные в пункте 8, и любые дополнительные процедуры, необходимые аудитору для того, чтобы выразить предусмотренное мнение;
 - (b) оценить, могут ли пользователи обобщенной финансовой отчетности неправильно понять аудиторское мнение в отношении обобщенной финансовой отчетности, и если это так, то может ли дополнительное объяснение в аудиторском заключении об обобщенной финансовой отчетности снизить вероятность неверного понимания.
11. Если в случае возникновения ситуации, описанной в пункте 10(b), аудитор приходит к выводу о том, что дополнительное пояснение в аудиторском заключении об обобщенной финансовой отчетности не может снизить вероятность неверного понимания, то аудитор не должен принимать задание, за исключением случаев, когда он обязан это сделать в соответствии с законом или нормативным актом. Задание, выполняемое в соответствии с таким законом или нормативным актом, не отвечает требованиям настоящего стандарта. Следовательно, аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности не должно содержать указания на то, что задание выполнялось в соответствии с настоящим стандартом.

Сроки выполнения работы и события после даты аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности

12. Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности может быть датировано более поздним числом, чем аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности. В таких случаях в аудиторском заключении об обобщенной финансовой отчетности должно быть указано, что обобщенная финансовая отчетность и проаудированная финансовая отчетность не отражают влияние событий, которые произошли после даты аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности и которые могут потребовать корректировки или раскрытия информации о них в проаудированной финансовой отчетности (см. пункт А10).
13. Аудитор может узнать о фактах, которые существовали на дату аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности, но о которых аудитору ранее не было известно. В таких случаях аудитор не должен выпускать аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности до тех пор, пока он не завершит рассмотрение таких фактов применительно к проаудированной финансовой отчетности в соответствии с МСА 560³.

Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности

Элементы аудиторского заключения

14. Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности должно включать следующие элементы⁴ (см. пункт А15):

³ МСА 560 «События после отчетной даты».

⁴ Пункты 17–18, в которых рассматриваются обстоятельства, при которых аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности было модифицировано, требуют использования дополнительных элементов, помимо перечисленных в данном пункте.

- (a) заголовок, ясно указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора (см. пункт A11);
 - (b) адресат (см. пункт A12);
 - (c) вводный раздел, в котором:
 - (i) определяется обобщенная финансовая отчетность, о которой аудитор предоставляет заключение, включая название каждого отчета, входящего в состав обобщенной финансовой отчетности (см. пункт A13);
 - (ii) идентифицируется проаудированная финансовая отчетность;
 - (iii) содержится ссылка на аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности, указывается дата этого заключения и, учитывая требования пунктов 17–18, тот факт, что о проаудированной финансовой отчетности было выражено немодифицированное мнение;
 - (iv) если аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности датировано более поздним числом, чем аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности, указывается, что обобщенная финансовая отчетность и проаудированная финансовая отчетность не отражают влияние событий, произошедших после даты аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности;
 - (v) представлено заявление, в котором указано, что в обобщенной финансовой отчетности раскрыта не вся информация, подлежащая раскрытию в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, применявшейся при подготовке проаудированной финансовой отчетности, и что ознакомление с обобщенной финансовой отчетностью не заменяет собой ознакомление с проаудированной финансовой отчетностью;
 - (d) описание ответственности руководства⁵ за обобщенную финансовую отчетность, объясняющее, что руководство⁶ несет ответственность за подготовку обобщенной финансовой отчетности в соответствии с применяемыми критериями;
 - (e) заявление о том, что аудитор несет ответственность за выражение мнения об обобщенной финансовой отчетности на основании процедур, выполненных в соответствии с требованиями настоящего стандарта;
 - (f) раздел, ясно выражающий мнение (см. пункты 9–11);
 - (g) подпись аудитора;
 - (h) дата аудиторского заключения (см. пункт A14);
 - (i) адрес аудитора.
15. Если адресат обобщенной финансовой отчетности не является адресатом аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности, аудитор должен оценить целесообразность использования другого адресата (см. пункт A12).
16. Аудитор должен указать дату аудиторского заключения об обобщенной финансовой отчетности, которая не должна быть более ранней, чем (см. пункт A14):

⁵ Либо иной термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

⁶ Либо иной термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

- (a) дата, на которую аудитор получил достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, на основании которых он выразил мнение, включая доказательство того, что обобщенная финансовая отчетность подготовлена, и лица, обладающие необходимыми полномочиями, подтвердили свою ответственность за нее;
- (b) дата аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности.

Модифицированное мнение, разделы «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» в аудиторском заключении о проаудированной финансовой отчетности (см. пункт A15)

17. В тех случаях, когда аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности содержит мнение с оговоркой, раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения», но у аудитора есть уверенность в том, что обобщенная финансовая отчетность соответствует во всех существенных отношениях проаудированной финансовой отчетности или является ее достоверным обобщением в соответствии с применяемыми критериями, аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности, в дополнение к элементам, предусмотренным в пункте 14, должно:
- (a) указывать на то, что аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности содержит мнение с оговоркой, раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения»;
 - (b) описывать:
 - (i) основание для выражения мнения с оговоркой о проаудированной финансовой отчетности и само мнение с оговоркой или же раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения» в аудиторском заключении о проаудированной финансовой отчетности;
 - (ii) их влияние на обобщенную финансовую отчетность, если оно имеется.
18. В тех случаях, когда аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности содержит отрицательное мнение или отказ от выражения мнения, аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности в дополнение к элементам, предусмотренным в пункте 14, должно:
- (a) указывать на то, что аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности содержит отрицательное мнение или отказ от выражения мнения;
 - (b) описывать основание для выражения отрицательного мнения или отказа от выражения мнения;
 - (c) указывать на то, что по причине отрицательного мнения или отказа от выражения мнения недопустимо выражать мнение об обобщенной финансовой отчетности.

Модифицированное мнение об обобщенной финансовой отчетности

19. Если обобщенная финансовая отчетность не соответствует во всех существенных отношениях проаудированной финансовой отчетности или не является ее достоверным обобщением в соответствии с применяемыми критериями и руководство отказывается внести необходимые изменения, то аудитор должен выразить отрицательное мнение об обобщенной финансовой отчетности (см. пункт A15).

Ограничение на распространение, использование или привлечение внимания читателей к принципам учета

20. Если распространение или использование аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности ограничено или если аудиторское заключение о проаудированной

финансовой отчетности предупреждает читателей о том, что проаудированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения, аудитор должен включить аналогичное ограничение или предупреждение в аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности.

Сравнительные данные

21. Если проаудированная финансовая отчетность содержит сравнительные данные, а обобщенная финансовая отчетность таких данных не содержит, то аудитор должен определить, обоснованно ли такое отсутствие в обстоятельствах конкретного задания. Аудитор должен определить влияние необоснованного отсутствия сравнительных данных на аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности (см. пункт А16).
22. Если обобщенная финансовая отчетность содержит сравнительные данные, заключение по которым было предоставлено другим аудитором, аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности должно также содержать сведения, которые в соответствии с требованиями МСА 710 аудитор должен включить в аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности⁷ (см. пункт А17).

Непроаудированная дополнительная информация, представленная вместе с обобщенной финансовой отчетностью

23. Аудитор должен оценить, имеется ли четкое разграничение между непроаудированной дополнительной информацией, представленной вместе с обобщенной финансовой отчетностью, и данной обобщенной финансовой отчетностью. Если аудитор пришел к выводу о том, что представление организацией непроаудированной дополнительной информации не дает возможности провести четкое разграничение между непроаудированной дополнительной информацией и обобщенной финансовой отчетностью, то аудитор должен попросить руководство изменить представление непроаудированной дополнительной информации. Если руководство отказывается это выполнить, аудитор должен пояснить в аудиторском заключении об обобщенной финансовой отчетности, что данное заключение не распространяется на такую информацию (см. пункт А18).

Прочая информация в документах, содержащих обобщенную финансовую отчетность

24. Аудитор должен рассмотреть прочую информацию, включенную в документ, содержащий обобщенную финансовую отчетность и соответствующее аудиторское заключение, с целью выявления существенных несоответствий (если такие имеются) с обобщенной финансовой отчетностью. Если при ознакомлении с прочей информацией аудитор выявляет существенное несоответствие, он должен определить, существует ли необходимость в изменении обобщенной финансовой отчетности или прочей информации. Если при ознакомлении с прочей информацией аудитору становится известно об очевидном существенном искажении фактов, он должен обсудить этот вопрос с руководством (см. пункт А19).

Ассоциированность аудитора

25. Если аудитору становится известно, что организация планирует заявить в документе, содержащем обобщенную финансовую отчетность, о том, что аудитор предоставил заключение об обобщенной финансовой отчетности, но при этом организация не планирует включить в этот документ соответствующее аудиторское заключение, аудитор должен потребовать от руководства включить аудиторское заключение в указанный документ. Если руководство этого не сделает, аудитор должен определить и принять другие соответствующие меры, направленные на то, чтобы воспрепятствовать руководству неправомерно ассоциировать аудитора в данном документе с обобщенной финансовой отчетностью (см. пункт А20).

⁷ МСА 710 «Сравнительная информация: сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность».

26. Аудитор может быть привлечен для выполнения задания по предоставлению заключения о финансовой отчетности организации, но в то же время не быть привлечен для выполнения задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности. Если в этом случае аудитор становится известно, что организация планирует сделать заявление в каком-либо документе, содержащее указание на аудитора и на то, что обобщенная финансовая отчетность составлена на основе финансовой отчетности, аудит которой проводил данный аудитор, аудитор должен удостовериться в том, что:
- (a) указание на аудитора сделано в контексте аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности;
 - (b) данное заявление не позволяет сделать вывод о том, что аудитор предоставил заключение об обобщенной финансовой отчетности.

Если условия подпунктов (a) или (b) не выполняются, аудитор должен потребовать, чтобы руководство изменило заявление таким образом, чтобы эти условия были выполнены, или не ссылалось на аудитора в этом документе. В качестве альтернативы организация может привлечь аудитора для выполнения задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности и включить соответствующее аудиторское заключение в документ. Если руководство не изменит это заявление, не удалит указание на аудитора или не включит аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности в документ, содержащий обобщенную финансовую отчетность, аудитор должен поставить руководство в известность о том, что он не согласен с указанием на аудитора, а также определить и принять другие соответствующие меры для того, чтобы не допустить использования руководством ненадлежащего указания на аудитора (см. пункт А20).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Принятие задания (см. пункты 5–6)

- А1. Аудит финансовой отчетности, на основе которой составляется обобщенная финансовая отчетность, обеспечивает аудитора знаниями, необходимыми для выполнения его обязательств в отношении обобщенной финансовой отчетности в соответствии с требованиями настоящего стандарта. Применение настоящего стандарта не обеспечит достаточных и надлежащих доказательств, на основании которых можно было бы сформировать мнение об обобщенной финансовой отчетности, если аудитор не проводил также и аудит финансовой отчетности, на основе которой составляется данная обобщенная финансовая отчетность.
- А2. Согласие руководства с положениями, описанными в пункте 6, может быть подтверждено путем получения его письменного согласия с условиями задания.

Критерии (см. пункт 6(a))

- А3. Подготовка обобщенной финансовой отчетности требует от руководства определения той информации, которая должна быть отражена в обобщенной финансовой отчетности, чтобы обеспечить соответствие обобщенной финансовой отчетности во всех существенных отношениях проаудированной финансовой отчетности или достоверное обобщение проаудированной финансовой отчетности. Поскольку обобщенная финансовая отчетность по своему характеру содержит сводные данные и в ней раскрыт ограниченный объем информации, существует повышенный риск того, что она может не включать информацию, необходимую для того, чтобы в данных обстоятельствах такая отчетность не вводила в заблуждение. Этот риск увеличивается в отсутствие установленных критериев для подготовки обобщенной финансовой отчетности.

- А4. Факторы, которые могут повлиять на решение аудитора в отношении приемлемости применяемых критериев, включают следующее:
- специфику организации;
 - цель подготовки обобщенной финансовой отчетности;
 - информационные потребности предполагаемых пользователей обобщенной финансовой отчетности;
 - вероятность того, что применяемые критерии приведут к подготовке обобщенной финансовой отчетности, которая не будет вводить пользователей в заблуждение в данных обстоятельствах.
- А5. Критерии для подготовки обобщенной финансовой отчетности могут быть установлены уполномоченной или признанной организацией по разработке стандартов либо законом или нормативным актом. Аналогично случаю с финансовой отчетностью, описанному в МСА 210⁸, во многих подобных ситуациях аудитор может исходить из того, что такие критерии являются приемлемыми.
- А6. В отсутствие установленных критериев для подготовки обобщенной финансовой отчетности такие критерии могут быть разработаны руководством, например, на основании практики, принятой в конкретной отрасли. Применение критериев, приемлемых в данных обстоятельствах, приведет к подготовке обобщенной финансовой отчетности, в которой:
- (а) надлежащим образом раскрыт ее обобщающий характер и идентифицирована проаудированная финансовая отчетность;
 - (b) ясно описано, у кого или где может быть получена проаудированная финансовая отчетность, или, если законом или нормативным актом не предусмотрено обязательное предоставление проаудированной финансовой отчетности предполагаемым пользователям обобщенной финансовой отчетности и установлены критерии для подготовки обобщенной финансовой отчетности, содержится указание на этот закон или нормативный акт;
 - (с) надлежащим образом раскрыта информация о применяемых критериях;
 - (d) представленные данные согласуются с соответствующей информацией в проаудированной финансовой отчетности или могут быть пересчитаны на основе этой информации;
 - (е) с учетом цели обобщенной финансовой отчетности, содержится необходимая информация, представленная на соответствующем уровне обобщения, чтобы не вводить пользователей в заблуждение в данных обстоятельствах.
- А7. Надлежащее раскрытие обобщающего характера обобщенной финансовой отчетности и идентификация проаудированной финансовой отчетности, как указано в пункте А6(а), могут быть достигнуты, например, путем использования такого заголовка, как «Обобщенная финансовая отчетность, подготовленная на основе проаудированной финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года».

8

МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункты А3 и А8–А9.

Оценка доступности проаудированной финансовой отчетности (см. пункт 8(g))

- A8. Оценка аудитором того, доступна ли проаудированная финансовая отчетность предполагаемым пользователям обобщенной финансовой отчетности без неоправданных препятствий, зависит, в частности, от следующих факторов:
- ясно ли описано в обобщенной финансовой отчетности, у кого или где можно получить проаудированную финансовую отчетность;
 - опубликована ли проаудированная финансовая отчетность;
 - внедрило ли руководство процесс получения предполагаемыми пользователями обобщенной финансовой отчетности свободного доступа к проаудированной финансовой отчетности.

Форма мнения аудитора (см. пункт 9)

- A9. Вывод, основанный на оценке доказательств, полученных при выполнении описанных в пункте 8 процедур, и подтверждающий обоснованность выражения немодифицированного мнения об обобщенной финансовой отчетности, позволяет аудитору выразить мнение, содержащее одну из формулировок, представленных в пункте 9. На решение аудитора о том, какую из формулировок использовать, может повлиять общепринятая практика в конкретной юрисдикции.

Сроки выполнения работы и события после даты аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности (см. пункт 12)

- A10. Процедуры, описанные в пункте 8, часто выполняются в ходе аудита финансовой отчетности или сразу после его проведения. Если аудитор предоставляет заключение об обобщенной финансовой отчетности после завершения аудита, он не обязан получать дополнительные аудиторские доказательства в отношении проаудированной финансовой отчетности или сообщать о влиянии событий, произошедших после даты аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности, на проаудированную финансовую отчетность, поскольку обобщенная финансовая отчетность была составлена на основе данной проаудированной финансовой отчетности и не является ее обновлением.

Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности*Элементы аудиторского заключения***Заголовок (см. пункт 14(a))**

- A11. Заголовок, указывающий на то, что данное заключение является заключением независимого аудитора (например, «Заключение независимого аудитора»), подтверждает, что аудитор выполнил все соответствующие этические требования в отношении соблюдения принципа независимости. Это отличает заключение независимого аудитора от заключений, выпущенных другими лицами.

Адресат (см. пункты 14(b), 15)

- A12. Факторы, которые могут повлиять на оценку аудитором правильности выбора адресата обобщенной финансовой отчетности, включают условия задания, специфику организации и цель обобщенной финансовой отчетности.

Вводный раздел (см. пункт 14(c)(i))

- A13. Если аудитору известно, что обобщенная финансовая отчетность будет включена в документ, содержащий прочую информацию, он может рассмотреть вопрос о том, позволяет ли форма представления информации указать номера страниц, на которых представлена обобщенная

финансовая отчетность. Это поможет пользователям идентифицировать обобщенную финансовую отчетность, к которой относится аудиторское заключение.

Дата аудиторского заключения (см. пункты 14(h), 16)

- A14. Лицо или лица, обладающие соответствующими полномочиями для подтверждения того, что обобщенная финансовая отчетность была подготовлена, и принимающие на себя ответственность за нее, определяются исходя из условий задания, специфики организации и цели обобщенной финансовой отчетности.

Примеры (см. пункты 14, 17–18, 19)

- A15. В Приложении к настоящему стандарту приведены примеры аудиторских заключений об обобщенной финансовой отчетности, которые:
- (a) содержат немодифицированные мнения;
 - (b) составлены на основе проаудированной финансовой отчетности, в отношении которой аудитор выпустил модифицированное мнение;
 - (c) содержат модифицированное мнение.

Сравнительные данные (см. пункты 21–22)

- A16. Если проаудированная финансовая отчетность содержит сравнительные данные, предполагается, что обобщенная финансовая отчетность также должна содержать сравнительные данные. В качестве сравнительных данных в проаудированной финансовой отчетности могут рассматриваться сопоставимые показатели или сопоставимая финансовая информация. В МСА 710 описывается, как такое различие влияет на аудиторское заключение о финансовой отчетности, включая, в частности, указание на других аудиторов, которые проводили аудит финансовой отчетности за предыдущий период.
- A17. Обстоятельства, которые могут повлиять на решение аудитора в отношении того, обосновано ли отсутствие сравнительных данных, включают характер и цель обобщенной финансовой отчетности, применяемые критерии и информационные потребности предполагаемых пользователей обобщенной финансовой отчетности.

Непроаудированная дополнительная информация, представленная вместе с обобщенной финансовой отчетностью (см. пункт 23)

- A18. В МСА 700⁹ содержатся требования и рекомендации, которые следует применять в случае, когда вместе с проаудированной финансовой отчетностью представляется непроаудированная дополнительная информация, и которые при надлежащей адаптации в соответствии с обстоятельствами могут оказаться полезными при применении требований пункта 23.

Прочая информация в документах, содержащих обобщенную финансовую отчетность (см. пункт 24)

- A19. В МСА 720¹⁰ содержатся требования и рекомендации в отношении рассмотрения прочей информации, включенной в документ, содержащий проаудированную финансовую отчетность и соответствующее аудиторское заключение, а также в отношении принятия ответных мер в случае выявления существенных несоответствий и существенных искажений фактов. При надлежащей адаптации в соответствии с конкретными обстоятельствами они могут оказаться полезными при применении требований пункта 24.

⁹ МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункты 46–47.

¹⁰ МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность».

Ассоциированность аудитора (см. пункты 25–26)

- A20. Другие соответствующие меры, которые аудитор может принять в случае, если руководство не выполняет требуемые действия, могут включать в себя информирование предполагаемых пользователей и других известных сторонних пользователей отчетности о ненадлежащем указании на аудитора. Порядок действий аудитора будет зависеть от юридических прав и обязанностей аудитора. Следовательно, аудитор может счесть целесообразным обратиться за юридической консультацией.

Приложение
(См. пункт A15)

Примеры заключений об обобщенной финансовой отчетности

- Пример 1. Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с установленными критериями. О проаудированной финансовой отчетности выражено немодифицированное мнение. Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности датировано более поздним числом, чем аудиторское заключение о финансовой отчетности, на основе которой составлена обобщенная финансовая отчетность.
- Пример 2. Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с критериями, разработанными руководством и надлежащим образом раскрытыми в обобщенной финансовой отчетности. Аудитор установил, что применяемые критерии являются приемлемыми в данных обстоятельствах. О проаудированной финансовой отчетности выражено немодифицированное мнение.
- Пример 3. Аудиторское заключение в отношении обобщенной финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с критериями, разработанными руководством и надлежащим образом раскрытыми в обобщенной финансовой отчетности. Аудитор установил, что применяемые критерии являются приемлемыми в данных обстоятельствах. О проаудированной финансовой отчетности выражено мнение с оговоркой.
- Пример 4. Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с критериями, разработанными руководством и надлежащим образом раскрытыми в обобщенной финансовой отчетности. Аудитор установил, что применяемые критерии являются приемлемыми в данных обстоятельствах. О проаудированной финансовой отчетности выражено отрицательное мнение.
- Пример 5. Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с установленными критериями. О проаудированной финансовой отчетности выражено немодифицированное мнение. Аудитор пришел к выводу, что невозможно выразить немодифицированное мнение об обобщенной финансовой отчетности.

Пример 1

Обстоятельства включают в себя следующее:

- **О проаудированной финансовой отчетности выражено немодифицированное мнение.**
- **Установлены критерии для подготовки обобщенной финансовой отчетности.**
- **Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности датировано более поздним числом, чем аудиторское заключение о финансовой отчетности, на основе которой составлена обобщенная финансовая отчетность.**

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА ОБ ОБОБЩЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

[Надлежащий адресат]

Прилагаемая обобщенная финансовая отчетность, состоящая из обобщенного баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, обобщенного отчета о прибылях и убытках, обобщенного отчета об изменениях в капитале и обобщенного отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также соответствующих примечаний, составлена на основе проаудированной финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года. Мы выразили немодифицированное аудиторское мнение об указанной финансовой отчетности в нашем заключении от 15 февраля 20X2 года. Указанная финансовая отчетность и обобщенная финансовая отчетность не отражают влияние событий, произошедших после даты нашего заключения об указанной финансовой отчетности.

В обобщенной финансовой отчетности не содержится вся необходимая информация, подлежащая раскрытию в соответствии с [описать концепцию подготовки финансовой отчетности, применявшуюся при подготовке проаудированной финансовой отчетности организации ABC]. Поэтому ознакомление с обобщенной финансовой отчетностью не заменяет собой ознакомление с проаудированной финансовой отчетностью организации ABC.

Ответственность руководства¹ за обобщенную финансовую отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку обобщенного представления проаудированной финансовой отчетности в соответствии с [описать установленные критерии].

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения об обобщенной финансовой отчетности на основе процедур, выполненных в соответствии с Международным стандартом аудита (МСА) 810 «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности».

Мнение

По нашему мнению, обобщенная финансовая отчетность, подготовленная на основе проаудированной финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, согласуется во всех существенных отношениях с указанной финансовой отчетностью (или является достоверным обобщением указанной финансовой отчетности) в соответствии с [описать установленные критерии].

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

¹ Либо иной термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

[Αдрес аудитора]

Пример 2

Обстоятельства включают в себя следующее:

- **О проаудированной финансовой отчетности выражено немодифицированное мнение.**
- **Критерии разработаны руководством и надлежащим образом представлены в Примечании X. Аудитор установил, что критерии являются приемлемыми в данных обстоятельствах.**

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА ОБ ОБОБЩЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

[Надлежащий адресат]

Прилагаемая обобщенная финансовая отчетность, состоящая из обобщенного баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, обобщенного отчета о прибылях и убытках, обобщенного отчета об изменениях в капитале и обобщенного отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также соответствующих примечаний, составлена на основе проаудированной финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года. Мы выразили немодифицированное аудиторское мнение об указанной финансовой отчетности в нашем заключении от 15 февраля 20X2 года².

В обобщенной финансовой отчетности не содержится вся необходимая информация, подлежащая раскрытию в соответствии с [описать концепцию подготовки финансовой отчетности, применявшуюся при подготовке проаудированной финансовой отчетности организации ABC]. Поэтому ознакомление с обобщенной финансовой отчетностью не заменяет собой ознакомление с проаудированной финансовой отчетностью организации ABC.

Ответственность руководства³ за обобщенную финансовую отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку обобщенного представления проаудированной финансовой отчетности на основании, описанном в Примечании X.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения об обобщенной финансовой отчетности на основе процедур, выполненных в соответствии с Международным стандартом аудита (МСА) 810 «*Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности*».

Мнение

По нашему мнению, обобщенная финансовая отчетность, подготовленная на основе проаудированной финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, согласуется во всех существенных отношениях с указанной финансовой отчетностью (или *является достоверным обобщением указанной финансовой отчетности*) на основании, описанном в Примечании X.

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

[Адрес аудитора]

² Если аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности датировано более поздним числом, чем аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности, на основе которой она подготовлена, в данный абзац необходимо добавить следующее предложение: «Указанная финансовая отчетность и обобщенная финансовая отчетность не отражают влияние событий, произошедших после даты нашего аудиторского заключения об указанной финансовой отчетности».

³ Либо иной термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

Пример 3

Обстоятельства включают в себя следующее:

- **О проаудированной финансовой отчетности выражено мнение с оговоркой.**
- **Критерии разработаны руководством и надлежащим образом представлены в Примечании X. Аудитор установил, что критерии являются приемлемыми в данных обстоятельствах.**

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА ОБ ОБОБЩЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

[Надлежащий адресат]

Прилагаемая обобщенная финансовая отчетность, состоящая из обобщенного отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, обобщенного отчета о совокупном доходе, обобщенного отчета об изменениях в капитале и обобщенного отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также соответствующих примечаний, составлена на основе проаудированной финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года⁴. Мы выразили мнение с оговоркой об указанной финансовой отчетности в нашем заключении от 15 февраля 20X2 года (см. ниже).

В обобщенной финансовой отчетности не содержится вся необходимая информация, подлежащая раскрытию в соответствии с [описать концепцию подготовки финансовой отчетности, применявшуюся при подготовке проаудированной финансовой отчетности организации ABC]. Поэтому ознакомление с обобщенной финансовой отчетностью не заменяет собой ознакомление с проаудированной финансовой отчетностью организации ABC.

Ответственность руководства⁵ за обобщенную финансовую отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку обобщенного представления проаудированной финансовой отчетности на основании, описанном в Примечании X.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения об обобщенной финансовой отчетности на основе процедур, выполненных в соответствии с Международным стандартом аудита (МСА) 810 «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности».

Мнение

По нашему мнению, обобщенная финансовая отчетность, подготовленная на основе проаудированной финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, согласуется во всех существенных отношениях с указанной финансовой отчетностью (или *является достоверным обобщением указанной финансовой отчетности*) на основании, описанном в Примечании X. Однако обобщенная финансовая отчетность содержит искажения в той же степени, что и проаудированная финансовая отчетность организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года.

Искажения в проаудированной финансовой отчетности описаны в нашем аудиторском мнении с оговоркой, выраженном в нашем заключении от 15 февраля 20X2 года. Наше мнение с оговоркой основано

⁴ Если аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности датировано более поздним числом, чем аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности, на основе которой она подготовлена, в данный абзац необходимо добавить следующее предложение: «Указанная финансовая отчетность и обобщенная финансовая отчетность не отражают влияние событий, произошедших после даты нашего аудиторского заключения об указанной финансовой отчетности».

⁵ Либо иной термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

на том факте, что в отчете о финансовом положении, включенном в состав указанной финансовой отчетности, запасы организации отражены в сумме xxx. Руководство отразило запасы не по наименьшей из двух сумм – себестоимости и чистой цены реализации, а только по себестоимости, что является отклонением от Международных стандартов финансовой отчетности. Бухгалтерские записи организации указывают на то, что, если бы руководство отражало запасы по наименьшей из двух сумм – себестоимости и чистой цены реализации, стоимость запасов необходимо было бы уменьшить на сумму xxx до чистой цены реализации. Следовательно, себестоимость продаж увеличилась бы на xxx, а налог на прибыль, чистая прибыль и капитал акционеров уменьшились бы на xxx, xxx и xxx соответственно. В нашем аудиторском мнении с оговоркой указывается, что, за исключением влияния описанного вопроса, данная финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты и движение денежных средств (или *дает правдивое и достоверное представление о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также о ее финансовых результатах и движении денежных средств*) за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

[Адрес аудитора]

Пример 4

Обстоятельства включают в себя следующее:

- **О проаудированной финансовой отчетности выражено отрицательное мнение.**
- **Критерии разработаны руководством и надлежащим образом представлены в Примечании X. Аудитор установил, что критерии являются приемлемыми в данных обстоятельствах.**

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА ОБ ОБОБЩЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

[Надлежащий адресат]

Прилагаемая обобщенная финансовая отчетность, состоящая из обобщенного баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, обобщенного отчета о прибылях и убытках, обобщенного отчета об изменениях в капитале и обобщенного отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также соответствующих примечаний, составлена на основе проаудированной финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года⁶.

В обобщенной финансовой отчетности не содержится вся необходимая информация, подлежащая раскрытию в соответствии с [описать концепцию подготовки финансовой отчетности, применявшуюся при подготовке проаудированной финансовой отчетности организации ABC]. Поэтому ознакомление с обобщенной финансовой отчетностью не заменяет собой ознакомление с проаудированной финансовой отчетностью организации ABC.

Ответственность руководства⁷ за обобщенную финансовую отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку обобщенного представления проаудированной финансовой отчетности на основании, описанном в Примечании X.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в том, чтобы выразить мнение относительно обобщенной финансовой отчетности на основании процедур, выполненных в соответствии с Международным стандартом аудита (МСА) 810 «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности».

Отказ от выражения мнения

В нашем заключении от 15 февраля 20X2 года мы выразили отрицательное аудиторское мнение о финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года. Основанием для выражения отрицательного аудиторского мнения послужило [описать основание для выражения отрицательного аудиторского мнения]. В нашем отрицательном аудиторском мнении указывалось, что [описать отрицательное аудиторское мнение].

В связи со значительностью представленного выше вопроса недопустимо выражать мнение об обобщенной финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года.

[Подпись аудитора]

⁶ Если аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности датировано более поздним числом, чем аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности, на основе которой она подготовлена, в данный абзац необходимо добавить следующее предложение: «Указанная финансовая отчетность и обобщенная финансовая отчетность не отражают влияние событий, произошедших после даты нашего аудиторского заключения об указанной финансовой отчетности».

⁷ Либо иной термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

[Дата аудиторского заключения]

[Адрес аудитора]

Пример 5

Обстоятельства включают в себя следующее:

- О проаудированной финансовой отчетности выражено немодифицированное мнение.
- Установлены критерии для подготовки обобщенной финансовой отчетности.
- Аудитор пришел к выводу, что невозможно выразить немодифицированное мнение в отношении обобщенной финансовой отчетности.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ ОБОБЩЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

[Надлежащий адресат]

Прилагаемая обобщенная финансовая отчетность, состоящая из обобщенного баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, обобщенного отчета о прибылях и убытках, обобщенного отчета об изменениях в капитале и обобщенного отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также соответствующих примечаний, составлена на основе проаудированной финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года. Мы выразили немодифицированное аудиторское мнение об указанной финансовой отчетности в нашем заключении от 15 февраля 20X2 года⁸.

В обобщенной финансовой отчетности не содержится вся необходимая информация, подлежащая раскрытию в соответствии с [описать концепцию подготовки финансовой отчетности, применяющуюся при подготовке проаудированной финансовой отчетности организации ABC]. Поэтому ознакомление с обобщенной финансовой отчетностью не заменяет собой ознакомление с проаудированной финансовой отчетностью организации ABC.

Ответственность руководства⁹ за обобщенную проаудированную финансовую отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку обобщенного представления проаудированной финансовой отчетности в соответствии с [описать установленные критерии].

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения об обобщенной финансовой отчетности на основе процедур, выполненных в соответствии с Международным стандартом аудита (МСА) 810 «*Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности*».

Основание для выражения отрицательного мнения

[Описать вопрос, который привел к тому, что обобщенная финансовая отчетность не согласуется во всех существенных отношениях с проаудированной финансовой отчетностью (или не является достоверным обобщением проаудированной финансовой отчетности) в соответствии с применяемыми критериями].

Отрицательное мнение

По нашему мнению, в силу значительности обстоятельств, изложенных в разделе «*Основание для выражения отрицательного мнения*», вышеупомянутая обобщенная финансовая отчетность не согласуется во всех существенных отношениях с проаудированной финансовой отчетностью организации

⁸ Если аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности датировано более поздним числом, чем аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности, на основе которой она подготовлена, в данный абзац необходимо добавить следующее предложение: «Указанная финансовая отчетность и обобщенная финансовая отчетность не отражают влияние событий, произошедших после даты нашего аудиторского заключения об указанной финансовой отчетности».

⁹ Либо иной термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

ABC (или не является достоверным обобщением проаудированной финансовой отчетности организации ABC) за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, в соответствии с [описать установленные критерии].

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

[Адрес аудитора]