

- какие допущения и методы, включая модели, если применимо, используются экспертом аудитора и являются ли они общепринятыми в рамках области знаний данного эксперта, уместными для целей финансовой отчетности;
- характер внутренних и внешних данных или информации, используемых экспертом аудитора.

#### Соглашение с экспертом аудитора (см. пункт 11)

- A23. Характер, объем и цели работы эксперта аудитора могут значительно изменяться в зависимости от обстоятельств, как и соответствующие функции и обязанности аудитора и эксперта аудитора, а также характер, сроки и объем информационного взаимодействия между аудитором и экспертом аудитора. Поэтому требуется, чтобы эти вопросы были согласованы между аудитором и экспертом аудитора, независимо от того, является ли эксперт аудитора внешним экспертом или внутренним экспертом.
- A24. Вопросы, указанные в пункте 8, могут повлиять на уровень детализации и степень формальности соглашения между аудитором и экспертом аудитора, в том числе на необходимость оформления соглашения в письменной форме. Например, следующие факторы могут указывать на необходимость большей детализации соглашения, чем при их отсутствии, или на необходимость оформления соглашения в письменной форме:
- эксперт аудитора имеет доступ к особо важной или конфиденциальной информации организации;
  - функции или обязанности аудитора и эксперта аудитора отличаются от тех, что ожидаются в обычных случаях;
  - применяются законодательные или нормативные требования нескольких юрисдикций;
  - вопрос, связанный с работой эксперта аудитора, очень сложен;
  - аудитор ранее не использовал работу данного эксперта;
  - большой объем работы эксперта аудитора и ее значительность в контексте аудита.
- A25. Соглашение между аудитором и внешним экспертом аудитора часто оформляется в форме письма—соглашения об условиях задания. В Приложении перечислены вопросы, которые аудитор может рассмотреть на предмет их включения в такое письмо—соглашение об условиях задания или в соглашение любой другой формы, заключаемое с внешним экспертом аудитора.
- A26. В отсутствие письменного соглашения между аудитором и экспертом аудитора доказательство наличия соглашения может быть включено, например, в следующие документы:
- меморандум о планировании или соответствующие рабочие документы, такие как программа аудита;
  - политика и процедуры аудиторской организации. В случае привлечения внутреннего эксперта аудитора установленные политика и процедуры, действие которых распространяется на эксперта, могут включать в себя конкретную политику и конкретные процедуры в отношении работы эксперта. Объем документации в рабочих документах аудитора зависит от характера такой политики и процедур. Например, документальное оформление в рабочих документах аудитора может не потребоваться, если аудиторская организация имеет подробные инструкции, отражающие обстоятельства, при которых используется работа такого эксперта.

#### Характер, объем и цели работы (см. пункт 11(a))

- A27. При согласовании характера, объема и целей работы эксперта аудитора часто может быть целесообразным включить обсуждение любых применимых технических стандартов выполнения работы или других профессиональных или отраслевых требований, которым будет следовать эксперт.

#### Соответствующие функции и обязанности (см. пункт 11(b))

- A28. Соглашение о соответствующих функциях и обязанностях аудитора и эксперта аудитора может включать в себя следующее:
- положение о том, кто будет выполнять детальное тестирование исходных данных – аудитор или эксперт аудитора;

- согласие аудитора обсуждать результаты работы или выводы эксперта аудитора с организацией или третьими лицами, а также, в случае необходимости, включить содержание этих результатов работы или выводов эксперта в качестве основания для модифицированного мнения в аудиторском заключении (см. пункт А42);
- согласие информировать эксперта аудитора о выводах аудитора в отношении работы этого эксперта.

#### Рабочие документы

А29. Соглашение о соответствующих функциях и обязанностях аудитора и эксперта аудитора может также включать в себя согласование условий доступа к рабочим документам друг друга и их хранения. Если эксперт аудитора входит в состав аудиторской группы, рабочие документы этого эксперта являются частью аудиторской документации. Рабочие документы внешних экспертов аудитора принадлежат только им и не являются частью аудиторской документации, если отсутствует соглашение об обратном.

#### Информационное взаимодействие (см. пункт 11(с))

А30. Эффективное двустороннее информационное взаимодействие способствует надлежащей интеграции характера, сроков и объема процедур эксперта аудитора с другой работой по аудиту, а также надлежащему изменению целей эксперта аудитора в процессе аудита. Например, если работа эксперта аудитора относится к выводам аудитора в отношении значительных рисков, может быть уместно предоставлять как официальный письменный отчет по завершении работы этого эксперта, так и устные отчеты по ходу выполнения работы. Определение конкретных партнеров или сотрудников, которые будут обеспечивать взаимодействие с экспертом аудитора, а также установление процедур информационного взаимодействия между таким экспертом и организацией способствует своевременному и результативному информационному взаимодействию, особенно при выполнении значительных по объему заданий.

#### Конфиденциальность (см. пункт 11(d))

А31. Необходимо, чтобы соблюдаемые аудитором положения о конфиденциальности, соответствующие этическим требованиям, также выполнялись экспертом аудитора. Законами или нормативными актами могут быть установлены дополнительные требования. Организация может также потребовать согласования с внешними экспертами аудитора специальных положений о конфиденциальности.

#### Оценка адекватности работы эксперта аудитора (см. пункт 12)

А32. На характер, сроки и объем аудиторских процедур, проводимых с целью оценки достаточности работы данного эксперта для целей аудитора влияют оценка аудитором компетентности, возможностей и объективности эксперта аудитора, знакомство аудитора с областью знаний данного эксперта, а также характер работы, выполняемой экспертом аудитора.

#### Результаты работы или выводы эксперта аудитора (см. пункт 12(a))

А33. Специальные процедуры для оценки адекватности работы данного эксперта целям аудитора могут включать в себя:

- направление запросов эксперту аудитора;
- проверку рабочих документов и отчетов эксперта аудитора;
- выполнение подтверждающих процедур, таких как:
  - наблюдение за работой эксперта аудитора,
  - изучение опубликованных данных, таких как статистические отчеты из признанных и авторитетных источников,
  - подтверждение соответствующих вопросов третьими лицами,
  - выполнение подробных аналитических процедур,
  - повторное выполнение расчетов.
- обсуждение вопросов с другим экспертом, обладающим соответствующими знаниями и опытом, в тех случаях, когда, например, результаты работы или выводы эксперта аудитора

- противоречат другим аудиторским доказательствам;
  - обсуждение отчета эксперта аудитора с руководством.
- A34. При оценке уместности и обоснованности результатов работы или выводов эксперта аудитора, представленных как в отчете, так и в других документах, могут иметь значение следующие факторы:
- соответствует ли их форма представления профессиональным или отраслевым стандартам, которым должен следовать эксперт аудитора;
  - четко ли они выражены, включая ссылки на цели, согласованные с аудитором, объем выполняемой работы и применимые стандарты;
  - основаны ли они на данных соответствующего периода и принимают ли во внимание события после отчетной даты при их наличии;
  - содержат ли они какие-либо оговорки или ограничения в отношении их использования, и если да, то имеет ли этот факт последствия для аудитора;
  - основаны ли они на надлежащем рассмотрении ошибки или отклонения, которые выявил эксперт аудитора.

*Допущения, методы и исходные данные*

Допущения и методики (см. пункт 12(b))

- A35. Когда работа эксперта аудитора заключается в оценке основных допущений и методов, в том числе моделей (если применимо), используемых руководством при разработке оценочных значений, аудиторские процедуры, по всей вероятности, будут в первую очередь направлены на оценку достаточности проверки таких допущений и методов, проведенной экспертом аудитора. Когда работа эксперта аудитора заключается в разработке аудиторской точечной оценки или аудиторской оценки диапазона с целью ее сравнения с точечной оценкой руководства, выполняемые аудитором процедуры могут быть в первую очередь направлены на оценку допущений и методов, в том числе моделей (если применимо), используемых экспертом аудитора.
- A36. В МСА 540<sup>13</sup> рассматриваются допущения и методы, используемые руководством при разработке оценочных значений, включая использование в некоторых случаях узкоспециализированных моделей, разработанных организацией. Несмотря на то что такое рассмотрение предусмотрено для получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении допущений и методов руководства, оно также может помочь аудитору при оценке допущений и методов эксперта аудитора.
- A37. Когда работа эксперта аудитора включает в себя использование значительных допущений и методов, к факторам, связанным с оценкой аудитором этих допущений и методов, относится следующее:
- являются ли они общепринятыми в области знаний данного эксперта;
  - соответствуют ли они требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
  - зависят ли они от использования специализированных моделей;
  - соответствуют ли они аналогичным допущениям и методам руководства, а если нет, то каковы причины и последствия таких различий.

Исходные данные, используемые экспертом аудитора (см. пункт 12(c))

- A38. Когда работа эксперта аудитора предполагает использование исходных данных, являющихся значительными для работы данного эксперта, следующие процедуры могут использоваться для тестирования таких данных:
- проверка происхождения данных, включая получение понимания и, если применимо, тестирование средств внутреннего контроля за этими данными, а также, в

<sup>13</sup> МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации», пункты 8, 13 и 15.

соответствующих случаях, за передачей их эксперту;

- проверка данных на предмет полноты и внутренней непротиворечивости.

А39. Во многих случаях исходные данные могут быть протестированы аудитором. Однако в других случаях, когда характер исходных данных, используемых экспертом аудитора, является сугубо специализированным в области знаний эксперта, исходные данные могут быть протестированы экспертом. Если исходные данные были протестированы экспертом аудитора, то надлежащим методом оценки аудитором уместности, полноты и точности этих данных может быть направление аудитором запроса этому эксперту, или осуществление надзора за тестированием, или проведение проверки тестов, выполненных данным экспертом.

*Несоответствие работы* (см. пункт 13)

А40. Если аудитор приходит к выводу о том, что работа эксперта аудитора не является адекватной целям аудитора, и аудитор не может решить этот вопрос путем проведения дополнительных аудиторских процедур, предусмотренных пунктом 13, таких как дальнейшее выполнение работы как экспертом, так и аудитором или привлечение другого эксперта, то в этом случае, в соответствии с МСА 705, может оказаться необходимым выразить в аудиторском заключении модифицированное мнение, поскольку аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств.<sup>14</sup>

*Указание на эксперта аудитора в аудиторском заключении* (см. пункт 14-15)

- А41. В некоторых случаях законом или нормативным актом может быть установлено требование о включении указания на работу эксперта аудитора, например в целях обеспечения прозрачности в государственном секторе.
- А42. В определенных обстоятельствах может оказаться целесообразным использовать указание на эксперта аудитора в аудиторском заключении, содержащем модифицированное мнение, чтобы объяснить характер модификации. В такой ситуации аудитору может потребоваться получить разрешение эксперта аудитора до включения указанной ссылки.

<sup>14</sup> МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в заключении независимого аудитора», пункт 6(b).

**Приложение**

(см. пункт А25)

**Вопросы, включаемые в соглашение между аудитором и внешним экспертом аудитора**

В данном приложении перечислены вопросы, которые аудитор может рассмотреть на предмет их включения в соглашение с внешним экспертом аудитора. Приведенный ниже список носит иллюстративный характер и не является исчерпывающим; он предназначен только для применения в качестве рекомендаций, которые могут быть использованы в сочетании с вопросами, изложенными в настоящем стандарте. Решение о включении конкретных вопросов в соглашение зависит от обстоятельств задания. Этот список также может использоваться при рассмотрении вопросов, которые могут быть включены в соглашение с внутренним экспертом аудитора.

**Характер, объем и цели работы внешнего эксперта аудитора**

- Характер и объем процедур, которые должны быть выполнены внешним экспертом аудитора.
- Цели работы внешнего эксперта аудитора с учетом существенности и рисков, связанных с вопросом, к которому относится работа внешнего эксперта аудитора, и, если необходимо, применимая концепция подготовки финансовой отчетности.
- Любые соответствующие технические стандарты или другие профессиональные или отраслевые требования, которые будет соблюдать внешний эксперт аудитора.
- Допущения и методы, включая, если применимо, модели, которые будет использовать внешний эксперт аудитора, и сфера их применения.
- Дата вступления в силу или, если применимо, период тестирования предмета задания внешнего эксперта аудитора и требования в отношении событий после отчетной даты.

**Соответствующие функции и обязанности аудитора и внешнего эксперта аудитора**

- Соответствующие стандарты аудита и бухгалтерского учета и применимые законодательные и нормативные требования.
- Согласие внешнего эксперта аудитора в отношении предполагаемого использования аудитором отчета этого эксперта, включая любую ссылку на данный отчет или его раскрытие другим лицам, например указание на него в основании для выражения модифицированного мнения в аудиторском заключении, если необходимо, или его раскрытие руководству или комитету по аудиту.
- Характер и объем проверки аудитором работы внешнего эксперта аудитора.
- Кто будет тестировать исходные данные - аудитор или внешний эксперт аудитора.
- Доступ внешнего эксперта аудитора к бухгалтерским записям организации, ее файлам, персоналу и экспертам, привлеченным организацией.
- Процедуры информационного взаимодействия между внешним экспертом аудитора и организацией.
- Доступ аудитора и внешнего эксперта аудитора к рабочим документам друг друга.
- Право собственности и контроль в отношении рабочих документов в ходе выполнения задания и после его завершения, включая любые требования к хранению файлов.
- Обязанность внешнего эксперта аудитора выполнять работу с должной профессиональной компетентностью и добросовестностью.
- Компетентность внешнего эксперта аудитора и его способность выполнить работу.
- Условие, что внешний эксперт аудитора будет использовать все знания, которыми он обладает и которые применимы для данного аудита, а в случае их отсутствия, он уведомит об этом аудитора.
- Любые ограничения в отношении ассоциированности внешнего эксперта аудитора с аудиторским заключением.
- Условие информировать внешнего эксперта аудитора о выводах аудитора в отношении работы данного эксперта.

**Информационное взаимодействие и представление отчетов**

- Методы и регулярность информирования, в том числе:
  - порядок представления результатов работы или выводов внешнего эксперта аудитора (например, письменный отчет, устный отчет, постоянное предоставление информации аудиторской группе);
  - назначение конкретных лиц из состава аудиторской группы для взаимодействия с внешним экспертом аудитора.
- Сроки завершения работы внешним экспертом аудитора и представления аудитору отчета о результатах работы или выводах.
- Обязанность внешнего эксперта аудитора незамедлительно сообщать о любой потенциальной задержке в завершении работы и о любых потенциальных оговорках или ограничениях в отношении результатов работы или выводов эксперта.
- Обязанность внешнего эксперта, привлекаемого аудитором, незамедлительно информировать о случаях ограничения организацией доступа данного эксперта к записям, файлам, персоналу или экспертам, привлеченным организацией.
- Обязанность внешнего эксперта аудитора доводить до сведения аудитора всю информацию, которую эксперт может счесть имеющей отношение к данному аудиту, включая любые изменения в обстоятельствах, которые обсуждались ранее.
- Обязанность внешнего эксперта аудитора информировать обо всех обстоятельствах, которые могут создать угрозу для объективности эксперта, и обо всех соответствующих мер предосторожности, которые могут устранить такие угрозы или уменьшить их до приемлемого уровня.

**Конфиденциальность**

- Необходимость соблюдения экспертом аудитора требований конфиденциальности, включая:
  - положения о конфиденциальности, предусмотренные соответствующими этическими требованиями, применимыми к аудитору;
  - дополнительные требования, которые могут быть установлены законами или нормативными актами (при наличии таких);
  - специальные положения о конфиденциальности, установленные организацией (при наличии таких).

## 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 701<sup>1</sup> устанавливает ответственность аудитора за информирование 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 705 (пересмотренном)<sup>2</sup> и МСА 706 (пересмотренном)<sup>3</sup>. 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 800 (пересмотренном)<sup>4</sup>. Особенности аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента, группы статей или статьи финансового отчета рассматриваются в МСА 805 (пересмотренном)<sup>5</sup>. Настоящий стандарт также применим к аудиту, который проводится на основании МСА 800 (пересмотренного) или МСА 805 (пересмотренного).
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 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

<sup>1</sup> МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

<sup>2</sup> МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

<sup>3</sup> МСА 706 (пересмотренный) «Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении».

<sup>4</sup> МСА 800 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения».

<sup>5</sup> МСА 805 (пересмотренный) «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности».

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. Цели аудитора состоят 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:

- (i) 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
- (ii) 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 в пунктах (i) или (ii).<sup>6</sup>

- (c) немодифицированное мнение – выраженное аудитором мнение, в котором сделан вывод о том, что финансовая отчетность во всех существенных отношениях подготовлена в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.<sup>7</sup>
8. Термин «финансовая отчетность» в настоящем стандарте означает «полный комплект финансовой отчетности общего назначения с соответствующими примечаниями».<sup>8</sup> Форма и содержание финансовой отчетности, а также состав полного комплекта финансовой отчетности определяются требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Соответствующие примечания обычно содержат краткий обзор основных положений учетной политики и прочую пояснительную информацию.

<sup>6</sup> МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 13(a).

<sup>7</sup> В пунктах 25–26 рассматриваются формулировки, используемые для выражения мнения в случаях применения концепции достоверного представления и концепции соответствия.

<sup>8</sup> МСА 200, пункт 13(f), устанавливает состав финансовой отчетности.



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 отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности<sup>9,10</sup>.
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<sup>11</sup>;
  - выводы аудитора о том, являются ли неисправленные искажения, взятые в отдельности или в совокупности, существенными в соответствии с МСА 450<sup>12</sup>;
  - результаты оценки, которые требуются в соответствии с пунктами 12–15.
12. Аудитор должен оценить, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях 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);

<sup>9</sup> МСА 200, пункт 11.

<sup>10</sup> В пунктах 25–26 рассматриваются формулировки, используемые для выражения мнения в случаях применения концепции достоверного представления и концепции соответствия.

<sup>11</sup> МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», пункт 26.

<sup>12</sup> 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 отношениях 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:
- (а) указать организацию, в отношении финансовой отчетности которой проведен аудит;
  - (б) указать на факт проведения аудита данной финансовой отчетности;
  - (с) указать название каждого отчета, который входит в состав финансовой отчетности;
  - (д) дать ссылку на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики;
  - (е) 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:
- (а) по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или;
  - (б) 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 отношениях 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:
- (а) содержать заявление о том, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита (см. пункт А33);
  - (б) содержать ссылку на раздел аудиторского заключения, описывающий обязанности аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита;
  - (с) 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)<sup>13</sup>.

#### 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)<sup>14</sup>.

#### Ответственность за финансовую отчетность

33. Аудиторское заключение должно включать раздел, озаглавленный «Ответственность руководства за финансовую отчетность». В аудиторском заключении должен быть использован термин, согласно правовому регулированию 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):
- 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;
  - за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность<sup>15</sup> 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 соответствии с правовым регулированием 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

<sup>13</sup> МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности», пункты 21–23.

<sup>14</sup> МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».

<sup>15</sup> МСА 570 (пересмотренный), пункт 2.

представление данной финансовой отчетности» или «подготовку финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление», в зависимости от обстоятельств.

#### 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 отчетности<sup>16</sup>;
    - (ii) либо предоставить определение или описание существенности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (см. пункт А53).
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 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;
    - (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;

<sup>16</sup> МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», пункт 2.

- (iii) оценку надлежащего характера применяемой учетной политики, а также обоснованности оценочных значений, рассчитанных руководством, и соответствующего раскрытия информации руководством;
  - (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;
- (с) если применяется МСА 600<sup>17</sup>, 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 А50):
- (а) 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;
  - (б) 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;
  - (с) 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

<sup>17</sup> МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

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 А53).

#### 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 А55–А57);
  - (c) 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 задания

46. Имя руководителя задания по аудиту должно быть указано в аудиторском заключении при проведении аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения о финансовой отчетности 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 задания 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 состав финансовой отчетности 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<sup>18</sup> 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 применимо (см. пункты А72–А75):

<sup>18</sup> МСА 701, пункты 11–16.



- (i) раздел, который отражает требования к составлению заключений, предусмотренные пунктом 24 МСА 720 (пересмотренного), и который не противоречит этим требованиям, если применимо;
- (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 задания 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)<sup>19</sup> рассматривает качественные аспекты учетной практики организации. 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 540<sup>20</sup> 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

<sup>19</sup> МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», Приложение 2.

<sup>20</sup> МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации», пункт 21.

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.

**Раскрытие влияния существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности (см. пункт 13(e))**

- A6. Как правило, финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией общего назначения, отражает финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств организации. 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)**

- A7. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности признают прямо или косвенно концепцию достоверного представления.<sup>21</sup> Как указано в пункте 7(b) настоящего стандарта, концепция достоверного представления<sup>22</sup> 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 концепцией.<sup>23</sup>
- A8. 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.
- A9. 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

<sup>21</sup> 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.

<sup>22</sup> См. MCA 200, пункт 13(a).

<sup>23</sup> 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)).

также на то, какие могли быть альтернативные подходы. Обсуждению могут подлежать, например:

- степень, в которой суммы в финансовой отчетности сгруппированы или разгруппированы, и то, являются ли представление или раскрываемая информация затеняющими 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<sup>24</sup>, подготовка финансовой отчетности руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, требует включения в финансовую отчетность надлежащего описания применимой концепции подготовки финансовой отчетности. 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

<sup>24</sup> МСА 200, пункты А4–А5.

было указано в пункте 54, и на нее распространяется аудиторское мнение, если невозможно со всей очевидностью установить ее отличие от проаудированной финансовой отчетности.

#### **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<sup>25</sup> 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).

#### **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

<sup>25</sup> МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункт 6(а).

которых представлена проаудированная финансовая отчетность. Это поможет пользователям идентифицировать финансовую отчетность, к которой относится аудиторское заключение.

«Отражает достоверно во всех существенных отношениях» или «дает правдивое и достоверное представление»

- A24. Формулировки «отражает достоверно во всех существенных отношениях» или «дает правдивое и достоверное представление» расцениваются как равнозначные. Использование формулировки «отражает достоверно во всех существенных отношениях» 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 отношениях (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. Применимая 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 требованиями<sup>26</sup>

А30. Как указано в пункте А13, 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 обеим 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 отношениях [...] в соответствии с принципами бухгалтерского учета, общепринятыми в Юрисдикции X, и Международными стандартами финансовой отчетности);
- (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).

А31. Как указано в пункте А15, 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–А84). 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)

А32. 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».

А33. Указание используемых стандартов должно показать пользователям аудиторского заключения, что аудит проводился в соответствии с установленными стандартами.

Соответствующие этические требования (см. пункт 28 (с))

А34. 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 требования.<sup>27</sup> Когда соответствующие этические требования включают

<sup>26</sup> МСА 210, пункт 18.

<sup>27</sup> МСА 200, пункт А16.

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 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 группы.<sup>28</sup>
- 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 600<sup>29</sup> 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 организованному 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 организации и пенсионные фонды), а также другие организации, в частности благотворительные.

<sup>28</sup> МСА 600, пункт A37.

<sup>29</sup> МСА 600, пункты 19–20.



A42. МСА 210<sup>30</sup> 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 акта. МСА 210<sup>31</sup> также требует, чтобы письмо-соглашение об условиях задания или письменная договоренность в другой подходящей форме включали ссылку на ожидаемую форму или содержание всех отчетов и заключений, которые должны быть выпущены аудитором. В тех случаях, когда от аудитора не требуется информировать о ключевых вопросах аудита, МСА 210<sup>32</sup> 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 аудитор 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 33–34)

A44. В МСА 200<sup>33</sup> 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 аудита. 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 аудитор 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<sup>34</sup> требует, чтобы аудитор согласовал ответственность руководства в письме-соглашении об условиях задания или в письменной договоренности другой подходящей формы. 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

<sup>30</sup> МСА 210, пункты 9 и А22.

<sup>31</sup> МСА 210, пункт 10.

<sup>32</sup> МСА 210, пункт 25.

<sup>33</sup> МСА 200, пункт 13(j).

<sup>34</sup> МСА 210, пункты 6(b)(i)–(ii).

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 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)<sup>35</sup>), 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 этих обстоятельствах.

<sup>35</sup> МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт 4(с).

**Обязанности аудитора, относящиеся к МСА 701 (см. пункт 40(с))**

A53. Аудитор может также счесть необходимым предоставить дополнительную информацию при описании ответственности аудитора в дополнение к информации, которая необходима в соответствии с пунктом 40 (с). 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 (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(j))**

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(j))**

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 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 консолидированной 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(с), 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 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 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 «Отчет 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 задания (см. пункт 46)

- А61. В соответствии с МСКК 1<sup>36</sup> аудиторская организация должна устанавливать политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что задания выполняются в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями. Независимо от этих требований МСКК 1 указывает имени руководителя задания 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 задания, 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 задания, дополнительную информацию о нем, например номер профессиональной лицензии руководителя задания, 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 задания будет разглашена, может привести к причинению физического вреда руководителю задания, 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 задания.

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

<sup>36</sup> 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.

имели место до этой даты. Ответственность аудитора в отношении событий и операций, имевших место после даты аудиторского заключения, описана в МСА 560.<sup>37</sup>

- A67. 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.
- A68. 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 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 аудита<sup>38</sup>. 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

<sup>37</sup> МСА 560 «События после отчетной даты», пункты 10–17.

<sup>38</sup> МСА 200, пункт 57.

которой соответствует целям МСА 701, или могут предписывать характер и объем информирования о таких вопросах.

A73. Международные стандарты аудита не имеют приоритета над 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;
- 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:

- (a) могут ли пользователи неправильно интерпретировать уверенность, полученную в результате аудита финансовой отчетности, и если да, то
- (b) 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 аудита.<sup>39</sup>

#### 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

<sup>39</sup> МСА 210, пункт 21.

дополнение к соблюдению соответствующих национальных стандартов аудита он соблюдает все Международные стандарты аудита, применимые к данному аудиту<sup>40</sup>.

- 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 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,

<sup>40</sup> МСА 200, пункт 58.



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).

## Приложение

(см. пункт А19)

**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 отчетности<sup>41</sup>

#### 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 отношениях (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 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). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «*Ответственность аудитора за аудит консолидированной 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 консолидированной 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 отчетность<sup>42</sup>

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной финансовой отчетности в соответствии с МСФО<sup>43</sup> и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

<sup>41</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

<sup>42</sup> 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.

<sup>43</sup> 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 консолидированная 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 консолидированной 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 Организации<sup>44</sup>;
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством и соответствующего раскрытия информации;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения 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 консолидированной финансовой отчетности или, если такое раскрытие информации является ненадлежащим, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на

<sup>44</sup> 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.

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 консолидированной 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.

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, в котором указывается, 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 консолидированной 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 представлению информации и формулировки, вытекающие из требований Международных стандартов аудита, при условии существования таких требований.*

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 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 отчетности<sup>45</sup>**

#### **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 отношениях (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).

<sup>45</sup> 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). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «*Ответственность аудитора за аудит 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 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 отчетность<sup>46</sup>

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО<sup>47</sup> 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

<sup>46</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>47</sup> 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...».



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 Группы<sup>48</sup>;
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством и соответствующего раскрытия информации;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения 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

<sup>48</sup> 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.

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 представлению информации и формулировки, вытекающие из требований Международных стандартов аудита, при условии существования таких требований.]*

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. 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 отношениях (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 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). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается 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»]**

*[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 отчетность<sup>49</sup>**

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной финансовой отчетности в соответствии с МСФО<sup>50</sup> 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]*

<sup>49</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>50</sup> 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 отношениях в соответствии с законом XYZ юрисдикции X.

### **Основание для выражения мнения**

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается 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 отчетность<sup>51</sup>**

Руководство несет ответственность за подготовку указанной финансовой отчетности в соответствии с законом XYZ юрисдикции X<sup>52</sup> 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

<sup>51</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>52</sup> 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...».

Организации;<sup>53</sup>

- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством и соответствующего раскрытия информации;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения 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]*

---

<sup>53</sup> 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.

## 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 А1–А4).
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:
  - (а) информацию, раскрываемую руководством в финансовой отчетности согласно требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности или в иных случаях необходимую для обеспечения достоверного представления;
  - (б) выражение аудитором модифицированного мнения, когда оно требуется в связи с обстоятельствами конкретного аудиторского задания в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)<sup>1</sup>;
  - (с) представление информации согласно МСА 570 (пересмотренному)<sup>2</sup> 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

<sup>1</sup> МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

<sup>2</sup> 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 актом<sup>3</sup>. Однако МСА 705 (пересмотренный)<sup>4</sup> 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 актом.

#### 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 следующие термины имеют приведенные ниже значения:

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)<sup>5</sup> (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).

<sup>3</sup> МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункты 30–31.

<sup>4</sup> МСА 705 (пересмотренный), пункт 29.

<sup>5</sup> МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

### Информирование о ключевых вопросах аудита

11. Аудитор должен описать каждый ключевой вопрос аудита, используя соответствующий подраздел, 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:
- (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 модифицированное мнение*

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:
- (а) о вопросах, которые он определил как ключевые вопросы аудита, или
  - (б) 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 документации<sup>6</sup> (см. пункт А64):
- (а) 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;
  - (б) 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;
  - (с) 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)**

- А1. 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.
- А2. 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)<sup>7</sup>, 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.
- А3. 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

<sup>6</sup> МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6.

<sup>7</sup> МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление».

внимание руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, к раскрытию информации в финансовой отчетности, на которую сделаны ссылки в аудиторском заключении.

- A4. В МСА 320<sup>8</sup> 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.

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)<sup>9</sup> устанавливает требования и содержит указания в отношении формирования мнения о финансовой отчетности. 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)<sup>10</sup> указаны обстоятельства, при которых аудитор приходит к выводу о наличии существенного искажения с точки зрения надлежащего характера или достаточности раскрытой в финансовой отчетности информации.
- 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<sup>11</sup>:

<sup>8</sup> МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», пункт 4.

<sup>9</sup> МСА 700 (пересмотренный), пункты 10–15 и A1–A15.

<sup>10</sup> См. пункт A7 МСА 705 (пересмотренного).

<sup>11</sup> МСА 705 (пересмотренный), пункт 8.

- (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 А58);
  - (b) если один или несколько вопросов, кроме вопроса или вопросов, которые послужили основанием для выражения отрицательного мнения, определены как ключевые вопросы аудита, особенно важно то 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 А47).
- А8. МСА 706 (пересмотренный)<sup>12</sup> 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 13<sup>13</sup>. МСА 706 (пересмотренный)<sup>14</sup> содержит дополнительные указания в отношении взаимосвязи между ключевыми вопросами аудита и разделами «Важные обстоятельства» согласно данному стандарту.

#### Определение ключевых вопросов аудита (см. пункты 9–10)

- А9. 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.
- А10. 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)<sup>15</sup>.
- А11. 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, аудитору 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)

- А12. 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 дальнейших аудиторских процедур<sup>16</sup>. 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

<sup>12</sup> МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении».

<sup>13</sup> См. пункты 8(b) и 10(b) МСА 706 (пересмотренного).

<sup>14</sup> МСА 706 (пересмотренный), пункты А1–А3.

<sup>15</sup> См. МСА 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность».

<sup>16</sup> МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», пункт 7(b).

большого значения получению доказательств от третьих лиц или за счет получения подтверждающих доказательств из нескольких независимых источников<sup>17</sup>.

- 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)<sup>18</sup> требует, чтобы аудитор информировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значительных сложностях, если такие возникают в ходе аудита. Международные стандарты аудита допускают возникновение потенциальных сложностей в отношении, например:
    - операций со связанными сторонами<sup>19</sup>, 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 ограничен<sup>20</sup>;
  - МСА 220<sup>21</sup> устанавливает требования к руководителю задания в отношении проведения надлежащих консультаций по сложным или спорным вопросам. 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 задания также обязан обсудить в числе прочего значимые вопросы, возникшие в ходе выполнения аудиторского задания, с лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания<sup>22</sup>.

*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

<sup>17</sup> МСА 330, пункт A19.

<sup>18</sup> МСА 260 (пересмотренный), пункты 16(b) и A21.

<sup>19</sup> МСА 550 «Связанные стороны», пункт A42.

<sup>20</sup> МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт 49(d).

<sup>21</sup> МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 18.

<sup>22</sup> МСА 220, пункт 19.

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)–(с), 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).

Области оцененного повышенного риска существенного искажения отчетности или значительных рисков, выявленных согласно МСА 315 (пересмотренному) (см. пункт 9(a))

- A19. МСА 260 (пересмотренный)<sup>23</sup> требует, чтобы аудитор информировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о выявленных им значительных рисках. 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<sup>24</sup> допускает возникновение рисков недобросовестных действий при признании выручки и требует, чтобы аудитор рассматривал эти оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий как значительные риски. Кроме того, в МСА 240<sup>25</sup> 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 риск. 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)<sup>26</sup> поясняет, что в процессе аудита по мере получения дополнительных аудиторских доказательств оценка аудитором рисков существенного искажения на уровне предпосылок может меняться. Пересмотр оценки рисков аудитором и планируемых аудиторских процедур в отношении определенной области финансовой отчетности (то есть

<sup>23</sup> МСА 260 (пересмотренный), пункт 15.

<sup>24</sup> МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности», пункты 26–27.

<sup>25</sup> МСА 240, пункт 31.

<sup>26</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункт 31.

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 оценочный 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)<sup>27</sup> 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 отчетности. 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 540<sup>28</sup> 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 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(c))

- 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 необычными<sup>29</sup>. 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

<sup>27</sup> МСА 260 (пересмотренный), пункт 16(a).

<sup>28</sup> См. пункты 10–11 МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации».

<sup>29</sup> См. пункты 16(a), 16(c) и A22, а также Приложение 2 в МСА 260 (пересмотренном).



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;
- 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 такое 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)<sup>30</sup> 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

<sup>30</sup> МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», пункты 12(a) и A1–A3.

о системе внутреннего контроля или оценке рисков, могут входить в состав годового отчета; 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;
  - 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 обстоятельства<sup>31</sup>.

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

<sup>31</sup> См. пункт A3 МСА 570 (пересмотренного).

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
  - 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 счесть целесообразным 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 620<sup>32</sup>.
- 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 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

<sup>32</sup> МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора».

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 потребоваться 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 A59);
  - (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;

(с) в качестве ключевых вопросов аудита определены только те вопросы, информация о которых сообщена в соответствии с пунктом 15.

A58. 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.

A59. 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)**

A60. МСА 260 (пересмотренный)<sup>33</sup> требует, чтобы аудитор своевременно осуществлял информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление. 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.

A61. 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.

A62. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, согласно требованиям пункта 17(а) 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 A54).

A63. Требование пункта 17(б) 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

<sup>33</sup> МСА 260 (пересмотренный), пункт 21.

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)<sup>1</sup> 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.

#### Цель

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
  - (b) аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений.

<sup>1</sup> МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

## 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 организацией<sup>2</sup>, 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:
- (a) 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
  - (b) 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 A13);
    - (ii) если отказ от аудита до предоставления аудиторского заключения невозможен или практически неосуществим, то отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности (см. пункт A14).
14. Если аудитор отказывается от проведения аудита, как предусмотрено в пункте 13(b)(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 A15).

*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 заключение<sup>3</sup> в данных обстоятельствах противоречило бы отрицательному мнению аудитора или отказу от выражения мнения о финансовой отчетности в целом (см. пункт A16).

<sup>2</sup> МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 13.

<sup>3</sup> МСА 805 (пересмотренный) «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности» регламентирует обстоятельства, при которых аудитор привлекается для выражения отдельного мнения в отношении одного или более отдельных элементов, групп статей или статей 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»:

- (a) (в случае составления отчетности в соответствии с концепцией достоверного представления) прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях (или дает правдивое и достоверное представление о) [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или
- (b) (в случае составления отчетности в соответствии с концепцией соответствия) прилагаемая финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях 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»:

- (a) (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
- (b) (в случае составления отчетности в соответствии с концепцией соответствия) прилагаемая финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных отношениях 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:

- (a) указать, что он не выражает мнения о прилагаемой финансовой отчетности;
- (b) 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;
- (c) изменить формулировку, требующуюся согласно пункту 24(b) 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):

- (a) 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 А22).
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 А23).
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, требуемое 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 А24).

*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 А25):
- (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 701<sup>4</sup> или раздел «Прочая информация» в соответствии с МСА 720 (пересмотренным)<sup>5</sup>, 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>
<b>Финансовая отчетность содержит существенные искажения</b>	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение
<b>Невозможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства</b>	Мнение с оговоркой	Отказ от выражения мнения

**Обстоятельства, требующие выражения модифицированного мнения аудитора**

*Характер существенных искажений (см. пункт 6(а))*

- 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 искажений.<sup>6</sup> Этот вывод учитывает оценку аудитором неисправленных искажений в финансовой отчетности, если такие имеются, в соответствии с МСА 450.<sup>7</sup>

<sup>4</sup> МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», пункты 11–13.

<sup>5</sup> МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», пункт А54.

<sup>6</sup> МСА 700 (пересмотренный), пункт 11.

<sup>7</sup> МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», пункт 11.

- A3. 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:
- (a) надлежащего характера выбранной учетной политики;
  - (b) применения выбранной учетной политики или
  - (c) 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:
- (a) выбранная учетная политика не соответствует применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
  - (b) 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;
  - (c) 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:
- (a) 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
  - (b) 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:
- (a) финансовая отчетность не содержит всей информации, которая должна быть раскрыта в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
  - (b) информация, раскрытая в финансовой отчетности, не представлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности или
  - (c) 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:
- (a) обстоятельств, не контролируемых организацией;
  - (b) обстоятельств, относящихся к характеру или срокам выполнения работы аудитора;
  - (c) 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»<sup>8</sup>.

- 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.

*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 отчетности<sup>9</sup>;
  - отказ от выражения мнения о результатах деятельности и движении денежных средств, если применимо, и выражение немодифицированного мнения о финансовом положении (см. МСА 510<sup>10</sup>). 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)<sup>11</sup>, 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.

<sup>8</sup> МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении», пункт А10.

<sup>9</sup> Описание данного обстоятельства приводится в пункте А31 МСА 700 (пересмотренного).

<sup>10</sup> МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода», пункт 10.

<sup>11</sup> МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности».

*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.
- A23. Раскрытие отсутствующей информации в разделе «Основание для выражения мнения» будет нецелесообразным, если:
- (a) подлежащая раскрытию информация не подготовлена руководством, или аудитор не может получить подлежащую раскрытию информацию иным образом, или
  - (b) 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:

- (a) аудитору уведомить лиц, отвечающих за корпоративное управление, о предполагаемой модификации или модификациях и о причинах (или обстоятельствах) такой модификации или модификаций;
- (b) 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;
- (c) 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.

**Приложение**

(см. пункты А17–А18, А25)

**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<sup>12</sup> 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<sup>13</sup>.
- Статья «заказы» искажена. 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.

<sup>12</sup> МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонента)».

<sup>13</sup> МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий».

## АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

### Заключение по результатам аудита финансовой отчетности<sup>14</sup>

#### 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 отношениях (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

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 собственный капитал уменьшились бы на XXX, XXX и XXX соответственно.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается 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 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 по этим вопросам. 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.]

<sup>14</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

**Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность<sup>15</sup>**

[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).]

[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, 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 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).
- 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.

<sup>15</sup> В тексте всех примеров аудиторских заключений может потребоваться замена терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» другими терминами в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

## АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

### Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности<sup>16</sup>

#### 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 не отражает достоверно (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 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 невключения организации XYZ в консолидацию не было определено.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе *«Ответственность аудитора за аудит 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»]

[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.

<sup>16</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

**Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за консолидированную финансовую отчетность<sup>17</sup>**

*[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]*

**Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности**

*[Составление заключения 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).]*

*[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]*

---

<sup>17</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.



**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 отчетности<sup>18</sup>**

#### **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

<sup>18</sup> 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 отношениях (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 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.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «*Ответственность аудитора за аудит 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»]**

[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 отчетность<sup>19</sup>**

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

#### **Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности**

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

<sup>19</sup> 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 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]*

**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 инвестициям 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 отчетности<sup>20</sup>**

#### **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.

<sup>20</sup> 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 отчетность<sup>21</sup>**

[Составление заключения 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]

<sup>21</sup> 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 отчетности<sup>22</sup>**

#### **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

<sup>22</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

задолженности. На дату нашего аудиторского заключения руководство продолжало работу над устранением недостатков системы и исправлением ошибок. Мы не смогли подтвердить или проверить с помощью альтернативных процедур дебиторскую задолженность, отраженную в отчете о финансовом положении в общей сумме ХХХ по состоянию на 31 декабря 20Х1 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 отчетность<sup>23</sup>**

*[Составление заключения 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]*

<sup>23</sup> 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 701<sup>1</sup> 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)<sup>2</sup> и МСА 720 (пересмотренный)<sup>3</sup> 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**

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

<sup>1</sup> МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

<sup>2</sup> МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности».

<sup>3</sup> МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».



пользователей, к следующим вопросам путем четкого изложения в аудиторском заключении дополнительной информации:

- (a) 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

- (b) при необходимости к любому другому вопросу, который важен 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:
  - (a) 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;
  - (b) 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):
  - (a) от аудитора не потребуются выражение модифицированного мнения в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)<sup>4</sup> в связи с данным вопросом;
  - (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 А1–А3).
9. При включении в аудиторское заключение раздела «Важные обстоятельства» аудитор должен:
  - (a) представить его в отдельной части аудиторского заключения под соответствующим заголовком, содержащим термин «Важные обстоятельства»;
  - (b) 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;
  - (c) указать, что вопрос, к которому привлекается внимание, не влечет за собой модификации мнения аудитора (см. пункты А7–А8, А16–А17).

#### 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).

<sup>4</sup> МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

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 период.<sup>5</sup> 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, 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;

<sup>5</sup> МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 16.

- 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).<sup>6</sup>
- 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 заключения<sup>7</sup>;
  - 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)<sup>8</sup> 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.

**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 аудитором.<sup>9</sup> 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

<sup>6</sup> МСА 560 «События после отчетной даты», пункты 12(b) и 16.

<sup>7</sup> МСА 560, пункт 6.

<sup>8</sup> МСА 570 (пересмотренный), пункты 22–23.

<sup>9</sup> МСА 260 (пересмотренный), пункт 15.

- A10. 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».
- A11. В редких случаях, когда аудитор не имеет возможности отказаться от выполнения задания, даже если потенциальное влияние, вызванное невозможностью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в связи с установленным руководством ограничением объема аудита, носит всеобъемлющий характер<sup>10</sup>, 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

- A12. В той или иной юрисдикции в соответствии с законом, нормативным актом или общепринятой практикой аудитор может быть обязан (или ему может быть разрешено) детально изложить вопросы, обеспечивающие дополнительное разъяснение обязанностей, которые выполняет аудитор при аудите финансовой отчетности, или содержания 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.
- A13. 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 «Обязанности по составлению других отчетов» в МСА 700 (пересмотренном)<sup>11</sup>), 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

- A14. 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, который был составлен в соответствии с иной концепцией общего назначения, и что аудитор выпустил заключение об указанной финансовой отчетности.

Ограничение распространения или использования аудиторского заключения

- A15. 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 сторон или использоваться ими.

<sup>10</sup> Обсуждение данного обстоятельства см. в пункте 13(b)(ii) МСА 705 (пересмотренного).

<sup>11</sup> МСА 700 (пересмотренный) «*Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности*», пункты 43–44.

*Включение в аудиторское заключение раздела «Прочие сведения»*

A16. 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 аудиторю 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)

A17. 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 актом<sup>12</sup>, 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 рассматриваются в аудиторском заключении, этот раздел может быть расположен в составе раздела «Отчет 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 «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

<sup>12</sup> Например, в соответствии с требованиями пункта 19 МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» и пункта 14 МСА 800 (пересмотренного) «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения».

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 (пересмотренный) *«Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения»*, пункт 14.

**Приложение 2**

(см. пункт 4)

**Перечень МСА, содержащих требования в отношении 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.



**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 600<sup>1</sup> 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. Законы или нормативные акты не запрещают аудитору указывать на аудиторское заключение предшествующего аудитора в отношении сопоставимых показателей, и аудитор решает 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.

<sup>1</sup> МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонента)».

## АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

### Заключение по результатам аудита финансовой отчетности<sup>1</sup>

#### 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 отношениях (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). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается 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.

#### Важные обстоятельства<sup>2</sup>

Мы обращаем внимание на Примечание X к финансовой отчетности, в котором описано влияние последствий пожара на производственных предприятиях Организации. 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 по этим вопросам.

[*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 в отношении данной отчетности 31 марта 20X1.

**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**

<sup>1</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

<sup>2</sup> 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».

**отчетность<sup>3</sup>**

[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).]

[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]

---

<sup>3</sup> 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.

**Приложение 4**

(см. пункт А8)

**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 отчетности<sup>1</sup>**

### **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 отношениях (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 собственный капитал уменьшились бы на XXX, XXX и XXX соответственно.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается 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 модифицированного мнения в связи с этим вопросом.

### **Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность<sup>2</sup>**

[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).]

<sup>1</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

<sup>2</sup> 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 510<sup>1</sup>, 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:
  - (a) при рассмотрении сопоставимых показателей аудиторское мнение о финансовой отчетности касается только текущего периода; в то время как
  - (b) 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:
  - (a) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что сравнительная информация отражена в данной финансовой отчетности во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности к отражению сравнительной информации;

<sup>1</sup> МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода».

- (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 560.<sup>2</sup> 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 580<sup>3</sup> аудитор должен запросить письменные заявления за все периоды, которые указаны в аудиторском мнении. Кроме того, аудитор должен получить особое письменное заявление в отношении любой корректировки, произведенной для

<sup>2</sup> МСА 560 «События после отчетной даты», пункты 14–17.

<sup>3</sup> МСА 580 «Письменные заявления», пункт 14.



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).

#### Финансовая отчетность предыдущего периода не проаудирована.

14. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился, аудитор должен указать в разделе «Прочая информация» аудиторского заключения, что сопоставимые показатели не были 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 период (см. пункт А8).<sup>4</sup>

#### *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 А9–А10).

<sup>4</sup> МСА 510, пункт 6.

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 причины выражения мнения, отличающегося от предыдущего, в разделе «Прочие сведения» в соответствии с МСА 706 (пересмотренным)<sup>5</sup> (см. пункт А11).

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 перепускается 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<sup>6</sup> и лицам, отвечающим за корпоративное управление, 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 А12).

Финансовая отчетность предыдущего периода не проаудирована.

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 период (см. пункт А13)<sup>7</sup>.

\*\*\*

## Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

### Аудиторские процедуры

*Письменные заявления (см. пункт 9)*

- А1. 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

<sup>5</sup> МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении», пункт 8.

<sup>6</sup> МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 13.

<sup>7</sup> МСА 510, пункт 6.

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. МСА 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).

Финансовая отчетность предыдущего периода не проаудирована (см. пункт 14).

- A8. Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков на начало периода, от аудитора требуется согласно МСА 705 (пересмотренному)<sup>8</sup> выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения, в зависимости от конкретной ситуации в соответствии с МСА 705 (пересмотренным). Если аудитор испытывает серьезные трудности в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что остатки на начало периода не содержат искажений, существенно влияющих на финансовую отчетность текущего периода, то он может счесть эти обстоятельства ключевыми вопросами аудита в соответствии с МСА 701<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

<sup>9</sup> МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

*Сравнительная финансовая отчетность*

Наличие указания в аудиторском мнении (см. пункт 15)

- A9. 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.
- A10. 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)

- A11. 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)

- A12. 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.

Финансовая отчетность предыдущего периода не проаудирована (см. пункт 19).

- A13. Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков на начало периода, от аудитора требуется согласно МСА 705 (пересмотренному) выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения, в зависимости от конкретной ситуации в соответствии с МСА 705 (пересмотренным). Если аудитор испытывает серьезные трудности в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что остатки на начало периода не содержат искажений, существенно влияющих на финансовую отчетность текущего периода, то он может счесть эти обстоятельства ключевыми вопросами аудита в соответствии с МСА 701.

**Приложение**  
(см. пункты А5, А7, А10)

### Примеры аудиторских заключений

#### Пример 1. – Сопоставимые показатели

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 <sup>1</sup> 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.<sup>2</sup>
- Ранее выпущенное заключение о финансовой отчетности за предыдущий год содержало мнение с оговоркой.
- вопрос, послуживший причиной выражения модифицированного мнения, остался нерешенным.
- Влияние или возможное влияние данного вопроса на показатели текущего периода является существенным и требует выражения модифицированного мнения в отношении показателей текущего периода.
- 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).<sup>3</sup>
- 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 отчетности<sup>4</sup>**

**Мнение с оговоркой**

<sup>1</sup> МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонента)».

<sup>2</sup> МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий».

<sup>3</sup> МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности».

<sup>4</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

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 отношениях (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 движения) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

#### **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 МСФО. 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.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается 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.

#### **Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за консолидированную финансовую отчетность<sup>5</sup>**

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному)<sup>6</sup> – 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).]

[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]

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

**Пример 2. – Сопоставимые показатели**

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.
- Ранее выпущенное заключение о финансовой отчетности за предыдущий год содержало мнение с оговоркой.
- вопрос, послуживший причиной выражения модифицированного мнения, остался нерешенным.
- Влияние или возможное влияние данного вопроса на показатели текущего периода является несущественным, но требует выражения модифицированного мнения вследствие влияния или возможного влияния нерешенного вопроса на сопоставимость показателей текущего периода и сопоставимых показателей.
- 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, и по иным причинам он не пришел к решению сообщать о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701.
- 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 отчетности<sup>7</sup>**

**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 возможного влияния обстоятельства, описанного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» нашего заключения, прилагаемая финансовая

<sup>7</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях (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).

#### **Основание для выражения мнения с оговоркой**

Так как мы были назначены аудиторам Организации в 20X0 году, мы не имели возможности наблюдать за проведением инвентаризации запасов на начало указанного периода или проверить их количество с помощью альтернативных процедур. Поскольку запасы на начало периода учитываются при расчете результатов деятельности, у нас не было возможности определить, необходимы ли какие-либо корректировки в отношении результатов деятельности и нераспределенной прибыли на начало 20X0 года. Наше аудиторское мнение о финансовой отчетности за период, окончившийся 31 декабря 20X0 года было соответственно модифицировано. 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.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам раскрывается 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.

#### **Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность<sup>8</sup>**

[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).]

[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. – Сопоставимые показатели**

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

<sup>8</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.



**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, и по иным причинам он не пришел к решению сообщать о ключевых вопросах аудита 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.
- Законы или нормативные акты не запрещают аудитору указывать на аудиторское заключение предшествующего аудитора в отношении сопоставимых показателей, и аудитор решает 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

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

### Заключение по результатам аудита финансовой отчетности<sup>9</sup>

#### 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 отношениях (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). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается 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 аудиторского мнения.

#### Прочие сведения

Аудит финансовой отчетности Организации за год, закончившийся 31 декабря 20X0 года, был проведен другим аудитором, который выразил немодифицированное мнение в отношении данной отчетности 31 марта 20X1.

**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).]<sup>10</sup>

**Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность<sup>11</sup>**

[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).]

<sup>9</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

<sup>10</sup> МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».

<sup>11</sup> 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 4 – Сравнительная финансовая отчетность**

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 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.
- 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, и по иным причинам он не пришел к решению сообщать о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701.
- 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 отчетности<sup>12</sup>**

### **Мнение с оговоркой**

Мы провели аудит прилагаемой финансовой отчетности организации ABC (Организация), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года и на 20X0 год и отчетов о совокупном доходе, изменениях в капитале и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

<sup>12</sup> 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 возможного влияния обстоятельства, описанного в разделе «*Основание для выражения мнения с оговоркой*» нашего заключения, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях (или дает правдивое и достоверное представление) финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года и на 20X0 год, 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).

#### **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 МСФО. 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.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается 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.

#### **Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность<sup>13</sup>**

[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).]

[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]

<sup>13</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

**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 200<sup>1</sup>. 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 подрывать 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 требований<sup>2</sup>, 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,

<sup>1</sup> МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

<sup>2</sup> Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), пункт 110.2.

информацию о 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 ценных бумаг.
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;
  - (в) 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
  - (в) 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 не 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)<sup>3</sup>, 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 230<sup>4</sup> 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 случаях законы, нормативные акты или сложившаяся практика могут предусматривать

<sup>3</sup> МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

<sup>4</sup> МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11.

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(с))

- 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 отчетности.<sup>5</sup> 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

<sup>5</sup> Например, Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 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.

аудиторского заключения 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 задания<sup>6</sup> 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 560<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункт A24.

<sup>7</sup> МСА 560 «События после отчетной даты».

A22. МСА 580<sup>8</sup> 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 200<sup>9</sup> 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 220<sup>10</sup> руководитель задания 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(a))

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:

- таблицы, схемы или графики, содержащие выдержки из финансовой отчетности;

<sup>8</sup> МСА 580 «Письменные заявления».

<sup>9</sup> МСА 200, пункт 15.

<sup>10</sup> МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 15(a).

- 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(a) 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 математической 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(a)). 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)<sup>11</sup>. 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.

<sup>11</sup> 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 заблуждение.<sup>12</sup> 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.

<sup>12</sup> 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 рисков<sup>13</sup>.
  - обязанностей аудитора по оценке влияния выявленных искажений на аудит и влияния неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность<sup>14</sup>.
  - обязанностей аудитора в отношении событий после отчетной даты<sup>15</sup>.

**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.

<sup>13</sup> МСА 315 (пересмотренный), пункты 11, 31 и A1.

<sup>14</sup> МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита».

<sup>15</sup> 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 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 200<sup>16</sup> 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. Следовательно, 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.

---

<sup>16</sup> МСА 200, пункт A57.

**Приложение 1**

(см. пункты 14, А8)

**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 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. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600<sup>1</sup> 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)<sup>2</sup>.
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701<sup>3</sup>.
- 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 отчетности<sup>4</sup>

#### 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 отношениях (или дает правдивое и достоверное представление) финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые

<sup>1</sup> МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

<sup>2</sup> МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности».

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».



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). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается 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.

### **[Ключевые вопросы аудита<sup>5</sup>**

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»]**

Руководство несет ответственность за прочую информацию<sup>6</sup>. Прочая информация включает [информацию, содержащуюся в отчете X<sup>7</sup>, 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 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 отчетность<sup>8</sup>**

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному)*<sup>9</sup> – 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).]

<sup>5</sup> Включение раздела «Ключевые вопросы аудита» требуется только для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам.

<sup>6</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>7</sup> Для определения прочей информации может быть использовано ее более конкретное описание, например «отчет руководства и заявление председателя».

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> 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 задания по аудиту, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя].<sup>10</sup>]

[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]

---

<sup>10</sup> Имя руководителя задания по аудиту 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 отчетности<sup>11</sup>

#### 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 отношениях (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).

<sup>11</sup> 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

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается 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.

### 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»]**

Руководство несет ответственность за прочую информацию<sup>12</sup>. Прочая информация содержит отчет X<sup>13</sup> (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.]]<sup>14</sup>

**Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность<sup>15</sup>**

[*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).*]

<sup>12</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>13</sup> Для определения прочей информации может быть использовано ее более конкретное описание, например «отчет руководства и заявление председателя».

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> 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 задания по аудиту, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя].<sup>16</sup>

[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]

---

<sup>16</sup> Имя руководителя задания по аудиту 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 отношениях (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). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается 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 информацию<sup>17</sup>. Прочая информация, полученная на дату настоящего аудиторского заключения, представляет собой [информацию, содержащуюся в отчете X<sup>18</sup>, 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 отчетность<sup>19</sup>**

[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]

<sup>17</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>18</sup> Для определения прочей информации может быть использовано ее более конкретное описание, например «отчет руководства и заявление председателя».

<sup>19</sup> Либо иные термины 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 отчетности<sup>20</sup>

#### 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 отношениях (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).

<sup>20</sup> 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**

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается 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.

**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»]

Руководство несет ответственность за прочую информацию<sup>21</sup>. Прочая информация включает [информацию, содержащуюся в отчете X<sup>22</sup>, 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.*]<sup>23</sup>

**Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность**<sup>24</sup>

[*Составление отчета 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).*]

<sup>21</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>22</sup> Для определения прочей информации может быть использовано ее более конкретное описание, например «отчет руководства и заявление председателя».

<sup>23</sup> 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.

<sup>24</sup> 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 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 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. 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 отношениях (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). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается 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 информацию<sup>25</sup>. Прочая информация включает [информацию, содержащуюся в отчете X<sup>26</sup>, 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 приходим 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 аудита<sup>27</sup>**

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.]*

**Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность<sup>28</sup>**

*[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 задания по аудиту, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя].<sup>29</sup>*

*[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]*

<sup>25</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>26</sup> Для определения прочей информации может быть использовано ее более конкретное описание, например «отчет руководства и заявление председателя».

<sup>27</sup> Включение раздела «Ключевые вопросы аудита» требуется только для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам.

<sup>28</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>29</sup> Имя руководителя задания по аудиту 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. 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 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 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 отношениях (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 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.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «*Ответственность аудитора за аудит 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 информацию<sup>30</sup>. Прочая информация включает [информацию, содержащуюся в отчете X<sup>31</sup>, 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 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 аудита]<sup>32</sup>**

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

<sup>30</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>31</sup> Для определения прочей информации может быть использовано ее более конкретное описание, например «отчет руководства и заявление председателя».

<sup>32</sup> Включение раздела «Ключевые вопросы аудита» требуется только для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам.

«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 отчетность<sup>33</sup>**

[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 задания по аудиту, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя].<sup>34</sup>]

[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]

---

<sup>33</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>34</sup> Имя руководителя задания по аудиту 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. 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 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).
- 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**

Акционером 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 отношениях (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 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 не включения организации XYZ в консолидацию не было определено.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «*Ответственность аудитора за аудит 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 информацию<sup>35</sup>. Прочая информация включает [информацию, содержащуюся в отчете X<sup>36</sup>, 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 не включение в консолидацию организации XYZ.

#### **[Ключевые вопросы аудита<sup>37</sup>**

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 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.*]

<sup>35</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>36</sup> Для определения прочей информации может быть использовано ее более конкретное описание, например «отчет руководства и заявление председателя».

<sup>37</sup> Включение раздела «Ключевые вопросы аудита» требуется только для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам.

**Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность<sup>38</sup>**

[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 задания по аудиту, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя].<sup>39</sup>]

[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]

---

<sup>38</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>39</sup> Имя руководителя задания по аудиту 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 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)  
«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ,  
ПОДГОТОВЛЕННОЙ В СООТВЕТСТВИИ С КОНЦЕПЦИЕЙ  
СПЕЦИАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ»**

Международный стандарт аудита (МСА) 800 (пересмотренный) «*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 нумерацией от 100-х до 700-х 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, подготовленному в соответствии с концепцией специального назначения. Особенности аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента, группы статей или статьи финансового отчета рассматриваются в МСА 805 (пересмотренном)<sup>1</sup>.
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, заканчивающиеся 15 декабря 2016 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

<sup>1</sup> МСА 805 (пересмотренный) «*Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности*».

финансовой информации. Концепция подготовки финансовой отчетности может быть представлена в виде концепции достоверного представления или концепции соответствия<sup>2</sup> (см. пункты А1–А4).

7. Термин «финансовая отчетность» в настоящем стандарте означает «полный комплект финансовой отчетности специального назначения с соответствующими примечаниями». Форма и содержание финансовой отчетности, а также состав полного комплекта финансовой отчетности определяются требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Термин «финансовая отчетность специального назначения» включает соответствующее раскрытие информации.

## 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 отчетности<sup>3</sup>. 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<sup>4</sup> аудитор должен соблюдать все МСА, которые применимы для конкретного аудита. 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)<sup>5</sup> аудитор должен получить понимание выбора и применения организацией учетной политики. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с положениями договора, аудитор должен получить понимание всех значительных интерпретаций 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 700 (пересмотренного)<sup>6</sup> (см. пункты А13–А19).

#### *Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности*

12. В соответствии с МСА 700 (пересмотренным)<sup>7</sup> аудитор должен оценить, содержится ли в финансовой отчетности надлежащее указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности или описание такой концепции. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с положениями договора, аудитор должен оценить, в достаточной

<sup>2</sup> МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 13(а).

<sup>3</sup> МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункт 6(а).

<sup>4</sup> МСА 200, пункт 18.

<sup>5</sup> МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт 11(с).

<sup>6</sup> МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

<sup>7</sup> МСА 700 (пересмотренный), пункт 15.

ли степени в финансовой отчетности описаны все значимые интерпретации договора, на основании которых подготовлена финансовая отчетность.

13. В МСА 700 (пересмотренном) рассматриваются вопросы, касающиеся формы и содержания аудиторского заключения, в том числе определенную последовательность отдельных элементов. 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 информация;
  - (б) если при подготовке финансовой отчетности у руководства имелась возможность выбора концепции подготовки финансовой отчетности, в описании обязанностей руководства<sup>8</sup> 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. Аудиторское заключение о финансовой отчетности специального назначения должно включать раздел «Важные обстоятельства», в котором привлекается внимание пользователей к тому, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения и, следовательно, может быть непригодна для использования в каких-либо иных целях (см. пункты А20–А21).

\*\*\*

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

### **Определение концепции специального назначения (см. пункт 6)**

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 большинство стандартов (но не 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

<sup>8</sup> Либо иной термин в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

положения договора, касающиеся подготовки финансовой отчетности, вместо указания на стандарты финансовой отчетности, принятые в юрисдикции X.

- A3. В случае, описанном в пункте A2, 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.
- A4. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией специального назначения, может быть единственной финансовой отчетностью, составляемой организацией. В этом случае данная 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. Соответствующее раскрытие информации включает в себя пояснительную или описательную информацию, размещенную в соответствии с прямыми или иными требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности непосредственно в финансовых отчетах или в примечаниях к ним либо включенную в них путем перекрестных ссылок<sup>9</sup>.

#### 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. Применимая 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<sup>10</sup> указаны действия, которые должен предпринять аудитор при наличии таких несоответствий.
- A8. Применимая 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

<sup>9</sup> МСА 200, пункт 13(f).

<sup>10</sup> МСА 210, пункт 18.

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 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 требования<sup>11</sup>.
- A10. При аудите финансовой отчетности специального назначения от аудитора может потребоваться рассмотрение особенностей применения некоторых требований Международных стандартов аудита. Например, в МСА 320<sup>12</sup> 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 группы. 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 требованиями МСА 260 (пересмотренного)<sup>13</sup> аудитор должен определить соответствующее лицо или лиц в структуре корпоративного управления организации, с которыми он будет осуществлять информационное взаимодействие. В МСА 260 (пересмотренном)<sup>14</sup> отмечается, что в некоторых случаях все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией и с учетом этого обстоятельства изменяется порядок применения требований об информационном взаимодействии. В случаях, когда организация также подготавливает полный комплект финансовой отчетности общего назначения, лицо или лица, ответственные за надзор за подготовкой финансовой отчетности специального назначения, могут не являться лицами, отвечающими за корпоративное управление и обеспечивающими надзор за подготовкой такой финансовой отчетности общего назначения.

#### Особенности формирования мнения и составления заключения (см. пункт 11)

- A13. В Приложении к настоящему стандарту приведены примеры аудиторских заключений независимого аудитора о финансовой отчетности специального назначения. Другие примеры аудиторских заключений могут также быть применены к составлению заключения о финансовой

<sup>11</sup> МСА 200, пункты 14, 18 и 22–23.

<sup>12</sup> МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», пункт 2.

<sup>13</sup> МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление».

<sup>14</sup> МСА 260 (пересмотренный), пункт А8.

отчетности специального назначения (см., например, Приложения к МСА 700 (пересмотренному), МСА 705 (пересмотренному)<sup>15</sup>, МСА 570 (пересмотренному)<sup>16</sup>, МСА 720 (пересмотренному)<sup>17</sup> и МСА 706 (пересмотренному)).<sup>18</sup>

*Применение МСА 700 (пересмотренного) при составлении заключения о финансовой отчетности специального назначения*

- A14. Пункт 11 настоящего стандарта разъясняет, что при формировании мнения и составлении заключения о финансовой отчетности специального назначения аудитор должен применять МСА 700 (пересмотренный). При этом аудитор также должен применять требования к составлению заключения, содержащиеся в других МСА, и может счесть полезными особенности применения, которые рассматриваются в пунктах A15–A19 ниже.

**Непрерывность деятельности**

- A15. 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 определенных юрисдикциях принцип непрерывности деятельности, используемый в бухгалтерском учете, не применим к некоторым видам финансовой отчетности, которая составляется в соответствии с принципами налогового учета)<sup>19</sup>. В зависимости от применимой концепции подготовки финансовой отчетности, используемой при составлении финансовой отчетности специального назначения, описание в аудиторском заключении ответственности руководства<sup>20</sup> за способность организации продолжать непрерывно свою деятельность может потребовать соответствующей корректировки. Описание в аудиторском заключении ответственности аудитора<sup>21</sup> может также потребовать соответствующей корректировки в зависимости от того, как применяется МСА 570 (пересмотренный) с учетом обстоятельств задания.

**Ключевые вопросы аудита**

- A16. МСА 700 (пересмотренный) требует, чтобы аудитор информировал о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701<sup>22</sup>, если он проводит аудит полных комплектов финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. В случае аудита финансовой отчетности специального назначения МСА 701 применяется только тогда, когда информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении о финансовой отчетности специального назначения требуется в соответствии с законом или нормативным актом или когда аудитор принимает решение сообщить о ключевых вопросах аудита по иным причинам. Если в аудиторском заключении о финансовой отчетности специального назначения сообщается информация о ключевых вопросах аудита, МСА 701<sup>23</sup> применяется в полном объеме.

**Прочая информация**

- A17. МСА 720 (пересмотренный) регламентирует обязанности аудитора в отношении прочей информации. В контексте данного стандарта отчеты, которые содержат финансовую отчетность специального назначения или прилагаются к ней и целью которых является предоставление собственникам (или аналогичным заинтересованным сторонам) информации о вопросах, изложенных в финансовой отчетности специального назначения, считаются годовыми отчетами для целей МСА 720 (пересмотренного). В случае финансовой отчетности, подготовленной с использованием концепции специального назначения, термин «аналогичные заинтересованные стороны» включает конкретных пользователей, чьим потребностям в финансовой информации

<sup>15</sup> МСА 705 (пересмотренный) «*Модифицированное мнение в аудиторском заключении*».

<sup>16</sup> МСА 570 (пересмотренный) «*Непрерывность деятельности*».

<sup>17</sup> МСА 720 (пересмотренный) «*Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации*».

<sup>18</sup> МСА 706 (пересмотренный) «*Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении*».

<sup>19</sup> МСА 570 (пересмотренный), пункт 2.

<sup>20</sup> См. МСА 700 (пересмотренный), пункты 34(b) и A48.

<sup>21</sup> См. МСА 700 (пересмотренный), пункт 39(b)(iv).

<sup>22</sup> МСА 701 «*Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении*».

<sup>23</sup> МСА 700 (пересмотренный), пункт 31.



соответствуют требованиям концепции специального назначения, используемой для подготовки финансовой отчетности специального назначения. Если аудитор устанавливает, что организация планирует выпуск такого отчета, к аудиту финансовой отчетности специального назначения применяются требования МСА 720 (пересмотренного).

**Имя руководителя задания**

- A18. Требование МСА 700 (пересмотренного), согласно которому аудитор должен указывать имя руководителя задания в аудиторском заключении, также применяется к аудиту финансовой отчетности специального назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам<sup>24</sup>. При составлении заключения о финансовой отчетности специального назначения организаций, не являющихся организациями, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, указание имени руководителя задания в аудиторском заключении может требоваться от аудитора в соответствии с законом или нормативным актом или же аудитор может принять решение сделать это по иным причинам.

*Включение ссылки на аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности общего назначения*

- A19. Аудитор может счесть необходимым сослаться в разделе «Прочие сведения» аудиторского заключения о финансовой отчетности специального назначения на аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности общего назначения или на включенный в него вопрос или вопросы (см. МСА 706 (пересмотренный)<sup>25</sup>). Например, аудитор может счесть необходимым сослаться в аудиторском заключении о финансовой отчетности специального назначения на раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», включенный в аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности общего назначения.

*Привлечение внимания пользователей к тому, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения (см. пункт 14)*

- A20. 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 посредством включения раздела «Важные обстоятельства» на то, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения, а следовательно может быть непригодна для иной цели. В соответствии с МСА 706 (пересмотренным) этот пункт должен быть включен в отдельный раздел аудиторского заключения под заголовком «Важные обстоятельства», содержащем соответствующий термин<sup>26</sup>.

*Ограничение на распространение или использование (см. пункт 14)*

- A21. 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 (см. примеры в Приложении к данному МСА).

<sup>24</sup> См. МСА 700 (пересмотренный), пункты 45 и А56–А58.

<sup>25</sup> См. МСА 706 (пересмотренный), пункты 10–11.

<sup>26</sup> См. пункт 9(а) МСА 706 (пересмотренного).

## Приложение

(см. пункт А14)

**Примеры аудиторских заключений независимого аудитора о финансовой отчетности специального назначения**

- Пример 1. Аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена 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 организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, 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 организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с требованиями регулирующего органа в отношении подготовки финансовой отчетности (для целей данного примера рассматривается концепция достоверного представления).

**Пример 1. Аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с положениями договора, касающимися подготовки финансовой отчетности (для целей данного примера рассматривается концепция соответствия).**

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с положениями договора, предусматривающими подготовку финансовой отчетности (то есть концепцией специального назначения), с целью выполнить условия договора. У руководства нет возможности выбрать ту или иную концепцию подготовки финансовой отчетности.
- Применимой концепцией подготовки финансовой отчетности является концепция соответствия.
- Аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности общего назначения не выпускалось.
- 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).
- Имеются ограничения в отношении распространения и использования аудиторского заключения.
- От аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он принял решение не делать это по каким-либо иным причинам.
- Аудитор установил, что прочая информация отсутствует (то есть требования МСА 720

(пересмотренного) не применяются).

- 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

[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 за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года во всех существенных отношениях в соответствии с положениями о подготовке финансовой отчетности, представленными в разделе Z договора от 1 января 20X1 года, заключенного между организацией ABC и организацией DEF (далее – «договор»).

### Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается 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.

### Важные обстоятельства – принципы учета и ограничение в отношении распространения или использования

Мы обращаем внимание на Примечание X к финансовой отчетности, в котором описываются принципы подготовки финансовой отчетности. Финансовая отчетность подготовлена с целью оказания содействия организации ABC в соблюдении указанных выше положений договора, касающихся подготовки финансовой отчетности. Как следствие, 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). Мы не выражаем модифицированного мнения в связи с этим вопросом.

### Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность<sup>27</sup>

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.

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 применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать Организацию или прекратить ее деятельность или же когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

<sup>27</sup> В тексте данного примера аудиторского заключения может потребоваться замена терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» другими терминами в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность за надзор за процессом подготовки 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) МСА 700 (пересмотренного) разъясняет, что представленный ниже затененный текст может быть размещен в приложении к аудиторскому заключению. Пункт 41(c) МСА 700 (пересмотренного) 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 Организации<sup>28</sup>;
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством и соответствующего раскрытия информации;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения 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.

<sup>28</sup> 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.

*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] (Изменен порядок указания даты и адреса)*

*[Дата]*

**Пример 2. Аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, подготовленной в соответствии с принципами налогового учета, применяемыми в юрисдикции X (для целей данного примера рассматривается концепция соответствия).**

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности, подготовленной 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 нет возможности выбрать ту или иную концепцию 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.
- 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).
- Имеются ограничения в отношении распространения аудиторского заключения.
- От аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он принял решение не делать это по каким-либо иным причинам.
- Аудитор установил, что прочая информация отсутствует (то есть требования МСА 720 (пересмотренного) не применяются).
- 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

[Надлежащий адресат]

### Мнение

Мы провели аудит прилагаемой финансовой отчетности товарищества ABC (Товарищество), состоящей из баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчета о прибылях и убытках 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 Товарищества ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [применимый закон о налогообложении доходов] юрисдикции X.

### Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Товариществу 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.

#### **Важные обстоятельства – принципы учета и ограничение распространения**

Мы обращаем внимание на Примечание X к финансовой отчетности, в котором описываются принципы подготовки финансовой отчетности. Финансовая отчетность подготовлена с целью оказания содействия участникам Товарищества в подготовке их индивидуальных налоговых деклараций. Как следствие, 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 или его участников. Мы не выражаем модифицированного мнения в связи с этим вопросом.

#### **Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность<sup>29</sup>**

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.

При подготовке финансовой отчетности руководство несет ответственность за оценку способности Товарищества продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать Товарищество или прекратить ее деятельность или же когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность за надзор за процессом подготовки финансовой отчетности Товарищества.

#### **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) МСА 700 (пересмотренного) разъясняет, что представленный ниже затененный текст может быть размещен в приложении к аудиторскому заключению. Пункт 41(c) МСА 700 (пересмотренного) 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;

<sup>29</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

- 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 Товарищества<sup>30</sup>.
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения 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 Товарищества 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 Товарищество утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством и соответствующего раскрытия информации;

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]* (Изменен порядок указания даты и адреса)

*[Дата]*

<sup>30</sup> 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.



**Пример 3. Аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с требованиями регулирующего органа в отношении подготовки финансовой отчетности (для целей данного примера рассматривается концепция 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, которая подготовлена руководством организации в соответствии с требованиями регулирующего органа в отношении подготовки финансовой отчетности (то есть в соответствии с концепцией специального назначения) для обеспечения соблюдения требований данного регулирующего органа. У руководства нет возможности выбрать ту или иную концепцию 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.
- 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 соответствии с МСА 570 (пересмотренным). Информация о наличии существенной неопределенности раскрыта в финансовой отчетности надлежащим образом.
- Ограничения в отношении распространения или использования аудиторского заключения отсутствуют.
- От аудитора требуется регулирующим органом сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701.
- 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.
- Аудитор установил, что прочая информация отсутствует (то есть требования МСА 720 (пересмотренного) не применяются).
- 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 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 отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение Организации организации 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 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 требованиями к подготовке финансовой отчетности, представленными в разделе Y нормативного акта Z.

#### **Основание для выражения мнения**

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается 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.

#### **Важные обстоятельства – принципы учета**

Мы обращаем внимание на Примечание X к финансовой отчетности, в котором описываются принципы подготовки финансовой отчетности. Финансовая отчетность подготовлена с целью оказания содействия Организации в соблюдении требований регулирующего органа DEF. Как следствие, данная финансовая отчетность может быть непригодна для иной цели. Мы не выражаем модифицированного мнения в связи с этим вопросом.

#### **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 по этим вопросам. В дополнение к вопросу, изложенному в разделе «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

[*Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701 применительно к данному аудиту.*]

#### **Прочие сведения**

Организация 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.

#### **Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность<sup>31</sup>**

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 Z<sup>32</sup>, и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает

<sup>31</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>32</sup> 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

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 применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать Организацию или прекратить ее деятельность или же когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность за надзор за процессом подготовки 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) МСА 700 (пересмотренного) разъясняет, что представленный ниже затененный текст может быть размещен в приложении к аудиторскому заключению. Пункт 41(c) МСА 700 (пересмотренного) 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 Организации;<sup>33</sup>
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством и соответствующего раскрытия информации;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения 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

---

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...».

<sup>33</sup> 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.

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 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, в котором указывается, 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.

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] (Изменен порядок указания даты и адреса)

[Дата]

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 805 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)  
«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ОТДЕЛЬНЫХ ОТЧЕТОВ ФИНАНСОВОЙ  
ОТЧЕТНОСТИ И ОТДЕЛЬНЫХ ЭЛЕМЕНТОВ, ГРУПП СТАТЕЙ ИЛИ  
СТАТЕЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»**

Международный стандарт аудита (МСА) 805 (пересмотренный) «*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-х до 700-х 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 финансовой отчетности или отдельного элемента, группы статей или статьи финансовой отчетности. Отдельный отчет 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 800 (пересмотренный)<sup>1</sup> (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 команды аудитора группы для целей аудита финансовой отчетности группы (см. МСА 600)<sup>2</sup>.
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 применяется при проведении аудита отдельных отчетов финансовой отчетности или отдельных элементов, групп статей или статей за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2016 года или после этой даты. В случае аудита отдельных отчетов финансовой отчетности или отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности, подготовленной на определенную дату, настоящий стандарт применяется к аудиту такой информации, подготовленной на 15 декабря 2016 г. или более позднюю дату.

## **Цель**

5. При применении Международных стандартов аудита к аудиту отдельного отчета 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:

<sup>1</sup> МСА 800 (пересмотренный) «*Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения*»

<sup>2</sup> МСА 600 «*Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонента)*».

- (a) принятию задания;
- (b) планированию и выполнению данного задания;
- (c) формированию мнения и составлению заключения в отношении отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента, группы статей или статьи финансовой отчетности.

## Определения

6. Для целей настоящего стандарта следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (a) элемент финансовой отчетности (также элемент) – элемент, группа статей или статья финансового отчета;
  - (b) Международные стандарты финансовой отчетности – Международные стандарты финансовой отчетности, изданные Советом по международным стандартам финансовой отчетности;
  - (c) отдельный отчет финансовой отчетности или отдельный элемент финансовой отчетности включает соответствующее раскрытие информации. Соответствующее раскрытие информации обычно включает в себя пояснительную или описательную информацию, относящуюся к отдельному отчету финансовой отчетности или отдельному элементу финансовой отчетности (см. пункт А2).

## Требования

### Особенности принятия задания

#### *Применение Международных стандартов аудита*

7. В соответствии с МСА 200<sup>3</sup> аудитор должен соблюдать все МСА, которые применимы для конкретного аудита. В случае аудита отдельного отчета 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 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<sup>4</sup> аудитор должен определить, является ли примененная концепция подготовки финансовой отчетности приемлемой для составления данной финансовой отчетности. В случае аудита отдельного отчета 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 отдельном отчете 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<sup>5</sup> требует, чтобы согласованные условия аудиторского задания включали предполагаемую форму заключения, предоставляемого аудитором. В случае аудита отдельного отчета 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).

<sup>3</sup> МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 18.

<sup>4</sup> МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункт 6(а).

<sup>5</sup> МСА 210, пункт 10(е).

### Особенности планирования и проведения аудита

10. В МСА 200<sup>6,7</sup> 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. При планировании и проведении аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности аудитор должен адаптировать все применимые к аудиту МСА в соответствии с обстоятельствами аудиторского задания (см. пункты А10–А15).

### 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 700 (пересмотренного)<sup>8</sup>, и, если применимо, МСА 800 (пересмотренного), адаптированные соответствующим образом к обстоятельствам аудиторского задания (см. пункты А16–А22).

### Заключения в отношении полного комплекта финансовой отчетности организации и отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента этой финансовой отчетности

12. Если аудитор принимает обязательства по выполнению задания с предоставлением заключения об отдельном отчете 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 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 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 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 финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности, до тех пор, пока не удостоверится в достаточном различии.

Рассмотрение последствий определенных вопросов, включенных в аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности организации, для аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности и для аудиторского заключения о таком отчете или элементе.

14. Если мнение, выраженное в заключении аудитора о полном комплекте финансовой отчетности организации, включает:
- (a) модифицированное мнение в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)<sup>9</sup>;
  - (b) раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения» в соответствии с МСА 706 (пересмотренным)<sup>10</sup>;
  - (c) раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» в соответствии с МСА 570 (пересмотренным)<sup>11</sup>;
  - (d) сведения о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701<sup>12</sup> или

<sup>6</sup> МСА 200, пункт 2.

<sup>7</sup> В пункте 13(f) МСА 200 разъясняется, что термин «финансовая отчетность» обычно обозначает полный комплект финансовой отчетности, как это определено требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

<sup>8</sup> МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

<sup>9</sup> МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

<sup>10</sup> МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении».

<sup>11</sup> МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности», пункт 22.

<sup>12</sup> МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», пункт 13.

- (е) заявление с описанием неисправленного существенного искажения прочей информации согласно МСА 720 (пересмотренному)<sup>13</sup>,

то аудитор должен рассмотреть последствия, если они возможны, данных вопросов для аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности и для аудиторского заключения о таком отчете или элементе (см. пункты А23–А27).

**Отрицательное мнение или отказ от выражения мнения в аудиторском заключении о полном комплекте финансовой отчетности организации**

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 (пересмотренный)<sup>14</sup> 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. 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 А28).
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, этой финансовой отчетности, он тем не менее считает правомерным выразить немодифицированное мнение в отношении этого элемента, аудитор должен сделать это только в том случае, если:
- аудитору не запрещается это делать законом или нормативным актом;
  - это мнение выражено в аудиторском заключении, которое не публикуется вместе с аудиторским заключением, содержащим отрицательное мнение или отказ от выражения мнения;
  - отдельный элемент не составляет значительную часть полного комплекта финансовой отчетности организации.
17. Аудитор не может выразить немодифицированное мнение в отношении отдельного отчета 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 финансовой отчетности не публикуется вместе с аудиторским заключением, содержащим отрицательное мнение или отказ от выражения мнения. Это объясняется тем, что отдельный отчет финансовой отчетности считается значительной частью этой финансовой отчетности.

\*\*\*

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

**Сфера применения настоящего стандарта (см. пункт 1, 6(c))**

- A1. МСА 200<sup>15</sup> 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 прошлом.
- A2. В МСА 200<sup>16</sup> термин «финансовая отчетность» определяется как структурированное представление финансовой информации прошедших периодов, включая соответствующее раскрытие информации, предназначенное для того, чтобы представить состояние экономических ресурсов или обязательств организации на конкретный момент либо изменения

<sup>13</sup> МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», пункт 22(е)(ii).

<sup>14</sup> МСА 705 (пересмотренный), пункт 15.

<sup>15</sup> МСА 200, пункт 13(g).

<sup>16</sup> МСА 200, пункт 13(f).



в этом состоянии за некоторый период в соответствии с применимой концепцией формирования финансовой отчетности. Термин «финансовая отчетность» обычно обозначает полный комплект финансовой отчетности, как это определено требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, однако он может употребляться применительно к отдельному отчету финансовой отчетности. Раскрытие информации включает в себя изложение пояснительной или описательной информации, которое представлено в соответствии с установленными требованиями, разрешено в явной форме или иным образом позволено согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности и размещено на лицевой стороне финансовой отчетности или в примечаниях к ней либо включено в нее путем перекрестных ссылок. Как указано в пункте 6(с), ссылка на отдельный отчет финансовой отчетности или отдельный элемент финансовой отчетности включает соответствующее раскрытие информации.

- A3. Международные стандарты аудита разработаны в контексте аудита финансовой отчетности<sup>17</sup>, их необходимо адаптировать в соответствии с обстоятельствами при применении к аудиту иной финансовой информации прошедших периодов, такой как отдельный отчет финансовой отчетности или отдельный элемент финансовой отчетности. 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) 3000 (пересмотренным)<sup>18</sup>.

#### 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 требования<sup>19</sup>.
- A6. Выполнение требований МСА, которые применимы для конкретного аудита отдельного отчета 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 доказательств в отношении общего качества бухгалтерских записей или другой бухгалтерской информации, которую он получил бы в случае аудита полного комплекта финансовой отчетности организации. Следовательно, аудитору 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 несопоставимы с объемом аудируемого элемента. Например, хотя требования МСА 570 (пересмотренного), 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 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.

<sup>17</sup> МСА 200, пункт 2.

<sup>18</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов».

<sup>19</sup> МСА 200, пункты 14, 18 и 22–23.

*Приемлемость концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 8)*

- A7. Отдельный отчет 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 МСФО). 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 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 актов<sup>20</sup>. В соответствии с МСА 700 (пересмотренным)<sup>21</sup>:

- (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 отношениях 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 отношениях в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].

- A9. В случае отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности применимая концепция подготовки финансовой отчетности может не содержать положений, непосредственно регламентирующих представление отдельных отчетов или отдельных элементов финансовой отчетности. 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 МСФО). 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 отношениях» 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 финансовой отчетности или отдельный элемент финансовой отчетности:

полностью соответствовать каждому из требований концепции, применимых к определенному отчету или определенному элементу, и будет ли представление отдельного финансового отчета или отдельного элемента финансовой отчетности включать соответствующее раскрытие информации;

в случае необходимости обеспечить достоверное представление, раскрывать информацию дополнительно к той, которая непосредственно требуется

<sup>20</sup> МСА 200, пункт 8.

<sup>21</sup> МСА 700 (пересмотренный), пункты 25–26.

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 отношениях» или «дает правдивое и достоверное представление» в выражаемом аудитором мнении об отдельном отчете 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 240<sup>22</sup>, МСА 550<sup>23</sup> и МСА 570 (пересмотренный), 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. В соответствии с требованиями МСА 260 (пересмотренного)<sup>24</sup> аудитор должен определить соответствующее лицо или лиц в структуре корпоративного управления организации, с которыми он будет осуществлять информационное взаимодействие. В МСА 260 (пересмотренном)<sup>25</sup> отмечается, что в некоторых случаях все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией, и с учетом этого обстоятельства изменяется порядок применения требований об информационном взаимодействии. В случаях, когда организация также подготавливает полный комплект финансовой отчетности, лицо или лица, ответственные за надзор за подготовкой отдельного отчета финансовой отчетности или ее элемента, могут не являться лицами, отвечающими за корпоративное управление и обеспечивающими надзор за подготовкой полного комплекта финансовой отчетности.
- A12. Кроме того, Международные стандарты аудита разработаны в контексте аудита финансовой отчетности, их необходимо адаптировать в соответствии с обстоятельствами применительно к аудиту отдельного отчета финансовой отчетности<sup>26</sup> или отдельного элемента финансовой отчетности. 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.
- A13. Вопросы, включенные в аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности, могут иметь последствия для аудита отдельного отчета финансовой отчетности или элемента финансовой отчетности (см. пункт 14). При планировании и проведении аудита отдельного отчета 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 отдельного элемента финансовой отчетности. Однако Международные стандарты аудита требуют, чтобы аудитор планировал и проводил аудит отчета финансовой отчетности или ее элемента таким образом, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения в отношении отчета или элемента финансовой отчетности.

<sup>22</sup> МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности».

<sup>23</sup> МСА 550 «Связанные стороны».

<sup>24</sup> МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 11.

<sup>25</sup> МСА 260 (пересмотренный), пункт 10(b), 13, A1 (третий буллит), A2 и A8.

<sup>26</sup> МСА 200, пункт 2.

- A14. Отдельные отчеты, из которых состоит полный комплект финансовой отчетности, и многие из элементов этой финансовой отчетности, включая соответствующее раскрытие информации, взаимосвязаны. Следовательно, при аудите отдельного отчета 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.
- A15. Кроме того, уровень существенности, определенный для отдельного отчета 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)**

- A16. МСА 700 (пересмотренный)<sup>27</sup> 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 отчетности. В случае отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности важно, чтобы такой отчет или элемент с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, надлежащим образом раскрывал информацию, позволяющую предполагаемым пользователям понять сведения, содержащиеся в отчете финансовой отчетности или ее элементе, а также влияние существенных операций и событий на информацию, содержащуюся в таком отчете или элементе финансовой отчетности.
- A17. В Приложении 2 к настоящему стандарту содержатся примеры аудиторских заключений независимого аудитора в отношении отдельного отчета финансовой отчетности и отдельного элемента финансовой отчетности. При составлении аудиторского заключения об отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности могут быть учтены прочие примеры аудиторских заключений (например, приведенные в Приложениях к МСА 700 (пересмотренному), МСА 705 (пересмотренному), МСА 570 (пересмотренному), МСА 720 (пересмотренному) и МСА 706 (пересмотренному)).

#### *Применение МСА 700 (пересмотренного) при составлении заключения об отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности*

- A18. В пункте 11 данного стандарта разъясняется, что при формировании мнения и составлении заключения об отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности аудитор должен применять требования МСА 700 (пересмотренного), адаптированные соответствующим образом с учетом обстоятельств задания. При этом аудитор также должен применять требования к составлению заключения, содержащиеся в других МСА и соответствующим образом адаптированные с учетом обстоятельств задания, и может счесть полезными особенности применения, которые рассматриваются в пунктах A19–A21 ниже.

#### **Непрерывность деятельности**

- A19. В зависимости от применимой концепции подготовки финансовой отчетности, используемой при составлении отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности, описание в аудиторском заключении ответственности руководства<sup>28</sup> за способность организации продолжать непрерывно свою деятельность может потребовать соответствующей адаптации. Описание в аудиторском заключении ответственности аудитора<sup>29</sup> может также потребовать соответствующей адаптации в зависимости от того, как применяется МСА 570 (пересмотренный) с учетом обстоятельств задания.

#### **Ключевые вопросы аудита**

- A20. МСА 700 (пересмотренный) требует, чтобы аудитор информировал о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701<sup>30</sup>, если он проводит аудит полных комплектов финансовой

<sup>27</sup> МСА 700 (пересмотренный), пункт 13(e).

<sup>28</sup> См. МСА 700 (пересмотренный), пункты 34(b) и A48.

<sup>29</sup> См. МСА 700 (пересмотренный), пункт 39(b)(iv).

<sup>30</sup> МСА 700 (пересмотренный), пункт 30.

отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. В случае аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности МСА 701 применяется только тогда, когда информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении о таких финансовых отчетах или элементах финансовой отчетности требуется законом или нормативным актом или когда аудитор принимает решение сообщить о ключевых вопросах аудита по иным причинам. Если в аудиторском заключении об отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности сообщается информация о ключевых вопросах аудита, МСА 701<sup>31</sup> применяется в полном объеме.

#### Прочая информация

A21. МСА 720 (пересмотренный) регламентирует обязанности аудитора в отношении прочей информации. В контексте данного стандарта отчеты, которые содержат отдельный отчет финансовой отчетности или отдельный элемент финансовой отчетности либо прилагаются к ним и целью которых является предоставление собственникам (или аналогичным заинтересованным сторонам) информации о вопросах, изложенных в отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности, считаются годовыми отчетами для целей МСА 720 (пересмотренного). Если аудитор определяет, что организация планирует выпуск такого отчета, к аудиту отчета финансовой отчетности или ее элемента применяются требования МСА 720 (пересмотренного).

#### Имя руководителя задания

A22. Требование МСА 700 (пересмотренного)<sup>32</sup>, согласно которому аудитор должен указывать имя руководителя задания в аудиторском заключении, также применяется к аудиту отдельных отчетов финансовой отчетности или отдельных элементов финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. При составлении заключения об отдельном отчете финансовой отчетности или элементе финансовой отчетности организаций, не являющихся организациями, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, указание имени руководителя задания в аудиторском заключении может требоваться от аудитора в соответствии с законом или нормативным актом, или же аудитор может принять решение сделать это по иным причинам.

*Заключения в отношении полного комплекта финансовой отчетности организации и отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента этой финансовой отчетности (см. пункт 14)*

Рассмотрение последствий определенных вопросов, включенных в аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности организации, для аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности и для аудиторского заключения о таком отчете или элементе

A23. Пункт 14 требует, чтобы аудитор учитывал последствия, если они возможны, определенных вопросов, включенных в аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности, для аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности и для аудиторского заключения об этом отчете или элементе. При рассмотрении того, является ли вопрос, включенный в аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности, уместным в контексте задания по предоставлению заключения об отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности, необходимо использовать профессиональное суждение.

A24. Факторы, которые могут учитываться при рассмотрении этих последствий, включают следующее:

- характер вопроса или вопросов, описанных в аудиторском заключении о полном комплекте финансовой отчетности, и насколько они относятся к тому, что включено в отдельный отчет финансовой отчетности или отдельный элемент финансовой отчетности;
- то, насколько всеобъемлющим является вопрос или вопросы, описанные в аудиторском заключении о полном комплекте финансовой отчетности организации;

<sup>31</sup> МСА 700 (пересмотренный), пункт 31.

<sup>32</sup> МСА 700 (пересмотренный), пункты 46 и А61–А63.

- характер и степень различий между применимыми концепциями подготовки финансовой отчетности;
- степень различий между периодом или периодами, за которые предоставлен полный комплект финансовой отчетности, и периодом, периодами или датами отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности;
- период времени, прошедший после даты аудиторского заключения о полном комплекте финансовой отчетности организации.

A25. Например, в случае, когда аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности организации содержит оговорку в отношении дебиторской задолженности и отдельный отчет финансовой отчетности включает дебиторскую задолженность или же отдельный элемент финансовой отчетности относится к дебиторской задолженности, существует высокая вероятность возникновения последствий для аудита. С другой стороны, если оговорка, содержащаяся в аудиторском заключении о полном комплекте финансовой отчетности, относится к классификации долгосрочной задолженности, то в этом случае существует меньшая вероятность возникновения последствий для аудита отдельного отчета финансовой отчетности, представляющего собой отчет о прибылях и убытках, или если отдельный элемент финансовой отчетности относится к дебиторской задолженности.

A26. Ключевые вопросы аудита, о которых сообщается в аудиторском заключении о полном комплекте финансовой отчетности, могут иметь последствия для аудита отдельного отчета финансовой отчетности или элемента финансовой отчетности. Информация, включенная в раздел «Ключевые вопросы аудита» и касающаяся того, как вопрос был решен в рамках аудита полного комплекта финансовой отчетности, может оказаться полезной для аудитора при определении того, как решать вопрос в случае, если он имеет значение для аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности.

#### Включение ссылки на аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности

A27. Даже если определенные вопросы, включенные в аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности организации, не имеют влияния на аудит отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности или для аудиторского заключения о таком отчете или элементе, аудитор может счесть необходимым упомянуть этот вопрос или вопросы в разделе «Прочие сведения» аудиторского заключения об отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности (см. МСА 706 (пересмотренный)<sup>33</sup>). Например, аудитор может счесть необходимым сослаться в аудиторском заключении об отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности на раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», включенный в аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности организации.

#### Отрицательное мнение или отказ от выражения мнения в аудиторском заключении о полном комплекте финансовой отчетности организации (см. пункт 15)

A28. 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<sup>34</sup>.

<sup>33</sup> См. МСА 706 (пересмотренный), пункты 10–11.

<sup>34</sup> МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода», пункт A8, и МСА 705 (пересмотренный), пункт A16.

**Приложение 1**

(см. пункт А3)

**Примеры отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности**

- Дебиторская задолженность, резерв по сомнительной дебиторской задолженности, запасы, обязательство по начисленным выплатам частной пенсионной программы, отраженная стоимость идентифицированных нематериальных активов или обязательства по произошедшим, но не заявленным убыткам по страховому портфелю, включая соответствующие примечания.
- Расшифровка активов и доходов частной пенсионной программы 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 А17)

**Примеры аудиторских заключений независимого аудитора об отдельном отчете финансовой отчетности и отдельном элементе финансовой отчетности**

- Пример 1. Аудиторское заключение об отдельном отчете финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Отчет подготовлен в соответствии с концепцией общего назначения (для целей данного примера рассматривается концепция достоверного представления).
- Пример 2. Аудиторское заключение об отдельном отчете финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Отчет подготовлен в соответствии с концепцией специального назначения (для целей данного примера рассматривается концепция достоверного представления).
- Пример 3. Аудиторское заключение об отдельном элементе финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, подготовленном в соответствии с концепцией специального назначения (для целей данного примера рассматривается концепция соответствия).



**Пример 1. Аудиторское заключение об отдельном отчете финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Отчет подготовлен в соответствии с концепцией общего назначения (для целей данного примера рассматривается концепция достоверного представления).**

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

Аудит бухгалтерского баланса (то есть отдельного отчета финансовой отчетности) организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам.

Бухгалтерский баланс составлен руководством организации в соответствии с требованиями принятой в юрисдикции X концепции подготовки финансовой отчетности, применимой к составлению бухгалтерского баланса.

Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.

Применимая концепция подготовки финансовой отчетности представляет собой концепцию достоверного представления, разработанную с целью удовлетворения общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей.

Аудитор счел правомерным использование в аудиторском заключении формулировки «отражает достоверно во всех существенных отношениях».

- 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 соответствии с МСА 570 (пересмотренным). В финансовой отчетности раскрыта адекватная информация о наличии существенной неопределенности.
- В рамках аудита бухгалтерского баланса от аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он не принял решения сделать это по каким-либо иным причинам.
- Аудитор установил, что прочая информация отсутствует (то есть требования МСА 720 (пересмотренного) не применяются).
- 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**

[Надлежащий адресат]

### **Мнение**

Мы провели аудит прилагаемого бухгалтерского баланса организации ABC (Организации) по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также примечаний к этому отчету, включая краткий обзор основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации (далее вместе именуемых «отдельный отчет финансовой отчетности»).

По нашему мнению, прилагаемый отдельный отчет финансовой отчетности отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года в соответствии с требованиями принятой в юрисдикции X концепции подготовки финансовой отчетности, применимыми к подготовке такого отдельного отчета финансовой отчетности. [Раздел «Мнение» располагается в начале в соответствии с МСА 700(пересмотренным).]

### **Основание для выражения мнения**

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «Ответственность аудитора за аудит отдельного отчета финансовой отчетности» нашего заключения. Мы независимы по отношению к

Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту отдельного отчета финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские. [Первое и последнее предложения данного раздела ранее включались в раздел «Ответственность аудитора».

#### **Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности**

Мы обращаем внимание на Примечание 6 в данном отдельном отчете 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.

#### **Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за отдельный отчет финансовой отчетности<sup>35</sup>**

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данного отдельного отчета финансовой отчетности в соответствии с принятыми в юрисдикции X требованиями концепции подготовки финансовой отчетности, применимыми к составлению такого отдельного отчета финансовой отчетности, и за такую систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки отдельного отчета финансовой отчетности, не содержащего существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке отдельного отчета 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 отдельного отчета финансовой отчетности Организации.

#### **Ответственность аудитора за аудит отдельного отчета финансовой отчетности**

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что отдельный отчет финансовой отчетности 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 с достаточным основанием предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе этого отдельного отчета финансовой отчетности.

Пункт 41(b) МСА 700 (пересмотренного) разъясняет, что представленный ниже затененный текст может быть размещен в приложении к аудиторскому заключению. Пункт 41(c) МСА 700 (пересмотренного) 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 отдельного отчета финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим аудиторские процедуры в ответ на эти риски; получаем аудиторские доказательства, являющиеся

<sup>35</sup> В тексте данного примера аудиторского заключения может потребоваться замена терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» другими терминами в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

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 Организации;<sup>36</sup>
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством, если такие имеются, и соответствующего раскрытия информации;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения 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 отдельного отчета финансовой отчетности в целом, его структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли отдельный отчет финансовой отчетности лежащие в его 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.

*[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]* (Изменен порядок указания даты и адреса)

*[Дата]*

<sup>36</sup> Данное предложение будет изменено соответствующим образом в случае, когда аудитор также обязан выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля одновременно с аудитом финансовой отчетности.

**Пример 2. Аудиторское заключение об отдельном отчете финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Отчет подготовлен в соответствии с концепцией специального назначения (для целей данного примера рассматривается концепция достоверного представления).**

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

Аудит отчета о поступлениях и выплатах денежных средств (то есть отдельного отчета финансовой отчетности) организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам.

Аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности не выпускалось.

Финансовый отчет подготовлен руководством организации в соответствии с кассовым методом учета для ответа на запрос кредитора о представлении информации о движении денежных средств. У руководства имеется возможность выбора концепции подготовки финансовой отчетности.

Применимой концепцией подготовки отчета является концепция достоверного представления, разработанная для удовлетворения информационных потребностей конкретных пользователей в финансовой информации<sup>37</sup>.

На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.

Аудитор счел правомерным использование в аудиторском заключении формулировки «отражает достоверно во всех существенных отношениях».

К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.

Ограничения в отношении распространения или использования аудиторского заключения отсутствуют.

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 рамках аудита отчета от аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он не принял решения сделать это по каким-либо иным причинам.

Аудитор установил, что прочая информация отсутствует (то есть требования МСА 720 (пересмотренного) не применяются).

Руководство несет ответственность за подготовку отдельного отчета финансовой отчетности и за надзор за процессом подготовки отдельного отчета финансовой отчетности.

Аудитор не имеет обязанностей по составлению других отчетов, установленных законами или нормативными актами.

## **АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА**

[Надлежащий адресат]

### **Мнение**

Мы провели аудит прилагаемого отчета о поступлениях и выплатах денежных средств ABC (Организации) по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также примечаний к данному отчету финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации (далее вместе именуемых «отдельный отчет финансовой отчетности»).

По нашему мнению, прилагаемый отдельный отчет финансовой отчетности отражает достоверно во всех существенных отношениях поступления и выплаты денежных средств организации ABC Организации за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, в соответствии с принципами бухгалтерского учета поступлений и выплат денежных средств, изложенными в Примечании X. [Раздел «Мнение» располагается в начале в соответствии с МСА 700(пересмотренным).]

<sup>37</sup> МСА 800 (пересмотренный) содержит требования и указания в отношении формы и содержания финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения.

### Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «*Ответственность аудитора за аудит отдельного отчета финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту отдельного отчета 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. [Первое и последнее предложения данного раздела должны быть включены в раздел «*Ответственность аудитора*». Кроме того, раздел «*Основание для выражения мнения*» располагается сразу после раздела «*Мнение*» в соответствии с требованиями МСА 700 (пересмотренного).]

### Важные обстоятельства – принципы учета

Мы обращаем внимание на Примечание X к отдельному отчету финансовой отчетности, в котором описаны принципы учета. Данный отдельный отчет финансовой отчетности подготовлен с целью предоставления информации кредитору XYZ. Как следствие, данный отчет может быть непригоден для иной цели. Мы не выражаем модифицированного мнения в связи с этим вопросом.

### Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за отдельный отчет финансовой отчетности<sup>38</sup>

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данного отчета 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 отдельного отчета финансовой отчетности в данных обстоятельствах и для такой системы внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки отдельного отчета финансовой отчетности, не содержащего существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями или ошибками.

При подготовке отдельного отчета 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.

### Ответственность аудитора за аудит отдельного отчета финансовой отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что отдельный отчет финансовой отчетности 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 с достаточным основанием предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе этого отдельного отчета финансовой отчетности.

Пункт 41(b) МСА 700 (пересмотренного) разъясняет, что представленный ниже затененный текст может быть размещен в приложении к аудиторскому заключению. Пункт 41(c) МСА 700 (пересмотренного) 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 отдельного отчета финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим

<sup>38</sup>

Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

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 Организации<sup>39</sup>;
- делаем вывод о правомерности применения руководством принципа 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 мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны обратить внимание в нашем аудиторском заключении на соответствующее раскрытие информации в отдельном отчете финансовой отчетности или, если такого раскрытия информации недостаточно, 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;
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством, если такие имеются, и соответствующего раскрытия информации;
- проводим оценку представления отдельного отчета финансовой отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли отдельный отчет финансовой отчетности лежащие в ее 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.

*[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]* (Изменен порядок указания даты и адреса)

*[Дата]*

<sup>39</sup> Данное предложение будет изменено соответствующим образом в случае, когда аудитор также обязан выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля одновременно с аудитом финансовой отчетности.

**Пример 3. Аудиторское заключение об отдельном элементе финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, подготовленном в соответствии с концепцией специального назначения.**

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

Аудит расчета дебиторской задолженности (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 нет возможности выбрать ту или иную концепцию подготовки финансовой отчетности.

Применимая концепция подготовки финансовой отчетности представляет собой концепцию соответствия, разработанную с целью удовлетворения потребностей в финансовой информации определенных пользователей<sup>40</sup>.

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.

Имеются ограничения в отношении распространения аудиторского заключения.

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 рамках аудита расчета от аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он не принял решения сделать это по каким-либо иным причинам.

Аудитор установил, что прочая информация отсутствует (то есть требования МСА 720 (пересмотренного) не применяются).

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 расчета дебиторской задолженности (далее – расчет) организации ABC (Организация) по состоянию на 31 декабря 20X1 года.

По нашему мнению, финансовая информация, содержащаяся в расчете Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [положениями регулирующего органа в отношении подготовки финансовой отчетности]. [Раздел «Мнение» располагается в начале в соответствии с МСА 700(пересмотренным).]

### Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается 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

<sup>40</sup> МСА 800 (пересмотренный) содержит требования и указания в отношении формы и содержания финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения.

[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. [Первое и последнее предложения данного раздела должны быть включены в раздел «Ответственность аудитора». Кроме того, раздел «Основание для выражения мнения» располагается сразу после раздела «Мнение» в соответствии с требованиями МСА 700 (пересмотренного).]

#### **Важные обстоятельства – принципы учета и ограничение распространения**

Мы обращаем внимание на Примечание X к расчету, в котором описаны принципы учета. Расчет подготовлен с целью оказания содействия Организации в соблюдении требований регулирующего органа DEF. Как следствие, данный расчет может быть непригоден для иной цели. Наше заключение предназначено исключительно для Организации и регулирующего органа DEF и не подлежит распространению среди других сторон, помимо Организации и регулирующего органа DEF. Мы не выражаем модифицированного мнения в связи с этим вопросом.

#### **Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность<sup>41</sup>**

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.

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 процессом подготовки финансовой отчетности Организации.

#### **Ответственность аудитора за аудит расчета**

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) МСА 700 (пересмотренного) разъясняет, что представленный ниже затененный текст может быть размещен в приложении к аудиторскому заключению. Пункт 41(c) МСА 700 (пересмотренного) 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

<sup>41</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.



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 Организации<sup>42</sup>;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения 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 обратить внимание в нашем аудиторском заключении на соответствующее раскрытие информации в финансовой отчетности или, если такого раскрытия информации недостаточно, 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;
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством, если такие имеются, и соответствующего раскрытия информации;

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, в котором указывается, 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.

*[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]* (Изменен порядок указания даты и адреса)

*[Дата]*

<sup>42</sup> Данное предложение будет изменено соответствующим образом в случае, когда аудитор также обязан выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля одновременно с аудитом расчета.

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 810 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)**  
**«ЗАДАНИЯ ПО ПРЕДОСТАВЛЕНИЮ ЗАКЛЮЧЕНИЯ  
ОБ ОБОБЩЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»**

Международный стандарт аудита (МСА) 810 «Задания 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 аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2016 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 отчетность<sup>1</sup>, 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

<sup>1</sup> Определение термина «финансовая отчетность» приведено в МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 13(f).

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 времени.<sup>2</sup> В различных юрисдикциях для описания такой финансовой информации прошедших 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 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;

<sup>2</sup> МСА 200, пункт 13(f).

- (b) если обобщенная финансовая отчетность предоставляется без проаудированной финансовой отчетности, оценить, ясно ли данная обобщенная финансовая отчетность описывает следующее:
  - (i) то, 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 с проаудированной финансовой отчетностью 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. (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 560<sup>3</sup>.

### **Прочая информация в документах, содержащих обобщенную финансовую отчетность**

14. Аудитор должен рассмотреть информацию, включенную в документ, содержащий обобщенную финансовую отчетность и аудиторское заключение о такой отчетности, и определить, имеется ли существенное несоответствие между этой информацией и обобщенной финансовой отчетностью.
15. Если аудитор выявляет существенное несоответствие, он должен обсудить этот вопрос с руководством и определить, существует ли необходимость в изменении обобщенной финансовой отчетности или информации, включенной в документ, содержащий обобщенную финансовую отчетность и аудиторское заключение об этой отчетности. Если аудитор определяет, что информация должна быть изменена, а руководство отказывается внести необходимые изменения в эту информацию, то аудитор должен принять надлежащие меры согласно обстоятельствам, включая рассмотрение последствий для аудиторского заключения об обобщенной финансовой отчетности (см. пункты А11–А16).

### **Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности**

#### *Элементы аудиторского заключения*

16. Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности должно включать следующие элементы<sup>4</sup> (см. пункт А23):
  - (a) заголовок, ясно указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора (см. пункт А17);
  - (b) адресат (см. пункт А18);
  - (c) указание на состав обобщенной финансовой отчетности, о которой аудитор предоставляет заключение, включая название каждого отчета, входящего в состав обобщенной финансовой отчетности (см. пункт А19);
  - (d) указание на состав проаудированной финансовой отчетности;
  - (e) в соответствии с пунктом 20, ясно выраженное мнение (см. пункты 9–11);
  - (f) 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;
  - (g) если применимо, заявление, требуемое пунктом 12;
  - (h) ссылку на аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности с указанием даты этого заключения и, учитывая требования пунктов 19–20, того факта, что о проаудированной финансовой отчетности было выражено немодифицированное мнение;

<sup>3</sup> МСА 560 «События после отчетной даты».

<sup>4</sup> Пункты 19–20, в которых рассматриваются обстоятельства, при которых аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности было модифицировано, требуют использования дополнительных элементов, помимо перечисленных в данном пункте.

- (i) описание ответственности руководства<sup>5</sup> за обобщенную финансовую отчетность, объясняющее, что руководство<sup>6</sup> несет ответственность за подготовку обобщенной финансовой отчетности в соответствии с применяемыми критериями;
  - (j) заявление о том, что аудитор несет ответственность за выражение мнения на основании процедур, проведенных аудитором в соответствии с настоящим стандартом, о том, соответствует ли обобщенная финансовая отчетность во всех существенных отношениях проаудированной финансовой отчетности [или является ли указанная отчетность достоверным обобщением проаудированной финансовой отчетности];
  - (k) подпись аудитора;
  - (l) адрес аудитора;
  - (m) дату аудиторского заключения (см. пункт A20).
17. Если адресат обобщенной финансовой отчетности не является адресатом аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности, аудитор должен оценить целесообразность использования другого адресата (см. пункт A18).
18. Аудитор должен указать дату аудиторского заключения об обобщенной финансовой отчетности, которая не должна быть более ранней, чем (см. пункт A20):
- (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.

*Ссылка на аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности (см. пункт 23)*

19. В тех случаях, когда аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности включает:
- (a) мнение с оговоркой в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)<sup>7</sup>;
  - (b) раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения» в соответствии с МСА 706 (пересмотренным)<sup>8</sup>;
  - (c) раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» в соответствии с МСА 570 (пересмотренным)<sup>9</sup>;
  - (d) сведения о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701 или<sup>10</sup>
  - (e) заявление с описанием неисправленного существенного искажения прочей информации согласно МСА 720 (пересмотренному)<sup>11</sup>;

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 16, должно:

- (i) указывать на то, что аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности включает мнение с оговоркой, раздел «Важные обстоятельства», раздел «Прочие сведения», раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», сведения о ключевых вопросах аудита или заявление с описанием неисправленного существенного искажения прочей информации, и (см. пункт A21)
- (ii) описывать (см. пункт A22):

<sup>5</sup> Либо иной термин в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>6</sup> Либо иной термин в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>7</sup> МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

<sup>8</sup> МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении».

<sup>9</sup> МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности», пункт 22.

<sup>10</sup> МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

<sup>11</sup> МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».

- a. основание для выражения мнения с оговоркой о проаудированной финансовой отчетности и его влияние на обобщенную финансовую отчетность, если такое имеется;
  - b. вопрос, указанный в разделе «Важные обстоятельства», в разделе «Прочие сведения» или в разделе «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности, и его влияние на обобщенную финансовую отчетность, если такое имеется, или
  - c. неисправленное существенное искажение прочей информации и его влияние, если такое имеется, на информацию, включенную в документ, содержащий обобщенную финансовую отчетность и аудиторское заключение об этой отчетности (см. пункт A15).
20. 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 16, 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 о проаудированной финансовой отчетности недопустимо выражать мнение об обобщенной финансовой отчетности (см. пункт A23).

*Модифицированное мнение об обобщенной финансовой отчетности*

21. 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 A23).

**Ограничение на распространение, использование или привлечение внимания читателей к принципам учета**

22. Если распространение или использование аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности ограничено или если в аудиторском заключении о проаудированной финансовой отчетности привлекается внимание читателей к тому, что проаудированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения, аудитор должен включить аналогичное ограничение или привлечение внимания в аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности.

**Сравнительные данные**

23. 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 A24).
24. 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<sup>12</sup> аудитор должен включить в аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности (см. пункт A25).

<sup>12</sup> МСА 710 «Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность».

### Непроаудированная дополнительная информация, представленная вместе с обобщенной финансовой отчетностью

25. 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 A26).

### Ассоциированность аудитора

26. 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 A27).
27. 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 аудитору 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, он должен удостовериться в том, что:
- (а) указание на аудитора сделано в контексте аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности;
  - (б) данное заявление не позволяет сделать вывод о том, что аудитор предоставил заключение об обобщенной финансовой отчетности.

Если условия подпунктов (а) или (б) 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 A27).

\*\*\*

### Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

#### Принятие задания (см. пункты 5–6)

- A1. Аудит финансовой отчетности, на основе которой составляется обобщенная финансовая отчетность, предоставляет аудитору знания, необходимые 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.



- A2. Согласие руководства с положениями, описанными в пункте 6, может быть подтверждено путем получения его письменного согласия с условиями задания.

*Критерии (см. пункт 6(а))*

- A3. 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.
- A4. 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.
- A5. Критерии для подготовки обобщенной финансовой отчетности могут быть установлены уполномоченной или признанной организацией по разработке стандартов либо законом или нормативным актом. Так же как и в случае с финансовой отчетностью, описанном в МСА 210<sup>13</sup>, во многих подобных ситуациях аудитор может исходить из того, что такие критерии являются приемлемыми.
- A6. 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:
- (a) 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;
  - (c) 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;
  - (e) с учетом цели обобщенной финансовой отчетности, содержится необходимая информация, представленная на соответствующем уровне обобщения, чтобы не вводить пользователей в заблуждение в данных обстоятельствах.
- A7. Надлежащее раскрытие обобщающего характера обобщенной финансовой отчетности и идентификация проаудированной финансовой отчетности, как указано в пункте A6(а), могут быть достигнуты, например, путем использования такого заголовка, как «Обобщенная

<sup>13</sup> МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункты A3 и A8–A9.

финансовая отчетность, подготовленная на основе проаудированной финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года».

#### **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 аудиторского мнения (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.

#### **Прочая информация в документах, содержащих обобщенную финансовую отчетность (см. пункт 14–15)**

**A11.** МСА 720 (пересмотренный) регламентирует обязанности аудитора в отношении прочей информации в рамках аудита финансовой отчетности. В контексте МСА 720 (пересмотренного) прочая информация – это финансовая или нефинансовая информация (отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения об этой отчетности), включенная в годовой отчет организации. Годовой отчет содержит финансовую отчетность и аудиторское заключение об этой отчетности или прилагается к ним.

**A12.** В то же время пункты 14–15 устанавливают обязанности аудитора в отношении информации, включенной в документ, который также содержит обобщенную финансовую отчетность и аудиторское заключение об этой отчетности. Эта информация может включать:

- некоторые или все вопросы из тех, которые рассматриваются в рамках прочей информации, включенной в годовой отчет (например, когда обобщенная финансовая отчетность и аудиторское заключение об этой отчетности входят в состав краткого годового отчета), или
- вопросы, которые не рассматриваются в рамках прочей информации, включенной в годовой отчет.

**A13.** При рассмотрении информации, включенной в документ, содержащий обобщенную финансовую отчетность и аудиторское заключение об этой отчетности, аудитор может обнаружить, что такая информация вводит в заблуждение, и ему, вероятно, придется принять надлежащие меры. Соответствующие этические требования предусматривают, что аудитор должен 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 сведения либо же в которой пропущены или неоднозначно изложены сведения,

которые необходимо включить, если такие пропуски или неоднозначные формулировки могут вводить в заблуждение<sup>14</sup>.

*Информация в документе, содержащем обобщенную финансовую отчетность, которая касается некоторых или всех вопросов, включенных в прочую информацию в годовом отчете*

- A14. В случаях, когда информация включена в документ, содержащий обобщенную финансовую отчетность и аудиторское заключение об этой отчетности, и эта информация касается некоторых или всех вопросов из тех, которые включены в прочую информацию в годовом отчете, работа, выполненная в отношении такой прочей информации в соответствии с МСА 720 (пересмотренным), может быть достаточной для целей пунктов 14–15 настоящего стандарта.
- A15. В случаях, когда в аудиторском заключении о проаудированной финансовой отчетности было указано неисправленное существенное искажение прочей информации и такое неисправленное существенное искажение относится к вопросу, который рассматривается в рамках информации, включенной в документ, содержащий обобщенную финансовую отчетность и аудиторское заключение об этой отчетности, может иметь место существенное несоответствие между обобщенной финансовой отчетностью и такой информацией или же эта информация может вводить в заблуждение.

*Информация в документе, содержащем обобщенную финансовую отчетность, которая касается вопросов, не рассматриваемых в рамках прочей информации в годовом отчете*

- A16. Требования МСА 720 (пересмотренного), адаптированные соответствующим образом с учетом конкретных обстоятельств, могут оказаться полезными при определении аудитором надлежащих мер, которые следует принять в случае отказа руководства внести необходимые изменения в информацию, включая рассмотрение последствий для аудиторского заключения об обобщенной финансовой отчетности.

#### **Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности**

*Элементы аудиторского заключения*

**Заголовок (см. пункт 16(a))**

- A17. Заголовок, указывающий на то, что данное заключение является заключением независимого аудитора (например, «Аудиторское 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 16(b), 17)**

- A18. Факторы, которые могут повлиять на оценку аудитором правильности выбора адресата обобщенной финансовой отчетности, включают условия задания, специфику организации и цель обобщенной финансовой отчетности.

**Указание на состав обобщенной финансовой отчетности (см. пункт 16(c))**

- A19. Если аудитору известно, что обобщенная финансовая отчетность будет включена в документ, содержащий информацию, отличную от обобщенной финансовой отчетности и аудиторского заключения о такой финансовой отчетности, 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 16(m), 18)**

- A20. 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.

<sup>14</sup> Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), пункт 110.2.

Ссылка на аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности (см. пункт 19)

- A21. Пункт 19(i) настоящего стандарта требует, чтобы аудитор включал в аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности соответствующее заявление в случаях, когда аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности содержит сведения об одном или нескольких ключевых вопросах аудита, изложенных в соответствии с МСА 701<sup>15</sup>. Однако от аудитора не требуется описывать отдельные ключевые вопросы аудита в аудиторском заключении об обобщенной финансовой отчетности.
- A22. Заявление или заявления и описание или описания, которые требуются в соответствии с пунктом 19, предназначены для того, чтобы привлечь внимание к этим вопросам, и не должны подменять собой ознакомление с аудиторским заключением о проаудированной финансовой отчетности. Требуемые описания предназначены для того, чтобы передать характер вопроса или вопросов, и не должны полностью повторять соответствующий текст аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности.

Примеры (см. пункты 16, 19–21)

- A23. 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;
  - (d) составлены на основе проаудированной финансовой отчетности, если аудиторское заключение о такой отчетности включает заявление с описанием неисправленного существенного искажения прочей информации в соответствии с МСА 720 (пересмотренным);
  - (e) составлены на основе проаудированной финансовой отчетности, если аудиторское заключение о такой отчетности включает раздел «*Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности*» и сведения о других ключевых вопросах аудита.

Сравнительные данные (см. пункты 23–24)

- A24. 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 сравнительная 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.
- A25. Обстоятельства, которые могут повлиять на решение аудитора в отношении того, обоснованно 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 25)**

- A26. В МСА 700 (пересмотренном)<sup>16</sup> 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 25.

<sup>15</sup> МСА 701, пункт 13.

<sup>16</sup> МСА 700 (пересмотренный) «*Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности*», пункты 53–54.

**Ассоциированность аудитора (см. пункты 26–27)**

- A27.** 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 А23)

**Примеры аудиторских заключений независимого аудитора 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. Аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности включает раздел *«Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности»* и сведения о других ключевых вопросах аудита.
- 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. Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности датировано тем же числом, что и аудиторское заключение о финансовой отчетности, на основе которой составлена обобщенная финансовая отчетность. Аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности включает заявление с описанием неисправленного существенного искажения прочей информации. Прочая информация, к которой относится данное неисправленное существенное искажение, также является информацией, включенной в документ, содержащий обобщенную финансовую отчетность и аудиторское заключение об этой финансовой отчетности.
- Пример 3. 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 мнение с оговоркой. Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности датировано тем же числом, что и аудиторское заключение о финансовой отчетности, на основе которой составлена обобщенная финансовая отчетность.
- 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. Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности датировано тем же числом, что и аудиторское заключение о финансовой отчетности, на основе которой составлена обобщенная финансовая отчетность.
- 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 в отношении обобщенной финансовой отчетности. Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности датировано тем же числом, что и аудиторское заключение о финансовой отчетности, на основе которой составлена обобщенная финансовая отчетность.

**Пример 1.**

Обстоятельства следующие:

- О проаудированной финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, 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 о проаудированной финансовой отчетности включает раздел «*Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности*».
- Аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности включает сведения о других ключевых вопросах аудита<sup>17</sup>.

## АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ ОБОБЩЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

[Надлежащий адресат]

### Мнение

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.

По нашему мнению, прилагаемая обобщенная финансовая отчетность согласуется во всех существенных отношениях с указанной проаудированной финансовой отчетностью (или является ее *достоверным обобщением*) в соответствии с [описать установленные критерии].

### Обобщенная финансовая отчетность

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 и аудиторским заключением о такой финансовой отчетности не заменяет собой ознакомление с проаудированной финансовой отчетностью и аудиторским заключением о такой финансовой отчетности. Обобщенная финансовая отчетность и проаудированная финансовая отчетность не отражают влияния событий, произошедших после даты нашего заключения о проаудированной финансовой отчетности.

### Проаудированная финансовая отчетность и наше заключение о данной отчетности

Мы выразили немодифицированное аудиторское мнение в отношении проаудированной финансовой отчетности в нашем заключении от 15 февраля 20X2 года. Данное заключение также включает:

- раздел «*Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности*», в котором обращается внимание на Примечание 6 к проаудированной финансовой отчетности. В Примечании 6 к проаудированной финансовой отчетности указано, что организация ABC понесла чистый убыток в сумме ZZZ в течение года, закончившегося 31 декабря 20X1 года, и на эту дату текущие обязательства организации ABC превысили общую сумму ее активов на YYY. Данные события или условия, наряду с другими вопросами, изложенными в Примечании 6 к проаудированной финансовой отчетности, указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации ABC продолжать непрерывно свою деятельность. Эти вопросы рассмотрены в Примечании 5 к обобщенной финансовой отчетности;

<sup>17</sup> Как объясняется в пункте 15 МСА 701, существенная неопределенность в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность по своему характеру является ключевым вопросом аудита, однако информация о ней должна раскрываться в отдельном разделе аудиторского заключения в соответствии с пунктом 22 МСА 570 (пересмотренного).

- сведения о других<sup>18</sup> ключевых вопросах аудита. [Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период.]<sup>19</sup>

#### **Ответственность руководства<sup>20</sup> за обобщенную финансовую отчетность**

Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности в соответствии с [описать установленные критерии].

#### **Ответственность аудитора**

Наша ответственность заключается в выражении мнения о том, соответствует ли обобщенная финансовая отчетность во всех существенных отношениях проаудированной финансовой отчетности (или является ли указанная отчетность достоверным обобщением проаудированной финансовой отчетности), на основе процедур, выполненных нами в соответствии с Международным стандартом аудита (МСА) 810 (пересмотренным) «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности».

[Подпись аудитора]

[Адрес аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

---

<sup>18</sup> В обстоятельствах, когда существенная неопределенность в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность отсутствует, включение слова «другие» в заявление о сообщении сведений о ключевых вопросах аудита не потребуется.

<sup>19</sup> Аудитор может включить дополнительное разъяснение в отношении ключевых вопросов аудита, которое он сочтет полезным для пользователей аудиторского заключения об обобщенной финансовой отчетности.

<sup>20</sup> Либо иной термин в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.



**Пример 2.**

Обстоятельства следующие:

- 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 об обобщенной финансовой отчетности датировано тем же числом, что и аудиторское заключение о финансовой отчетности, на основе которой составлена обобщенная финансовая отчетность.
- Аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности включает заявление с описанием неисправленного существенного искажения прочей информации. Прочая информация, к которой относится данное неисправленное существенное искажение, также является информацией, включенной в документ, содержащий обобщенную финансовую отчетность и аудиторское заключение об этой финансовой отчетности.

## АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ ОБОБЩЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

[Надлежащий адресат]

### Мнение

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.

По нашему мнению, прилагаемая обобщенная финансовая отчетность согласуется во всех существенных отношениях с указанной проаудированной финансовой отчетностью (или является ее *достоверным обобщением*) на основании, описанном в Примечании X.

### Обобщенная финансовая отчетность

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 и аудиторским заключением о такой финансовой отчетности не заменяет собой ознакомление с проаудированной финансовой отчетностью и аудиторским заключением о такой финансовой отчетности.

### Проаудированная финансовая отчетность и наше заключение о данной отчетности

Мы выразили немодифицированное аудиторское мнение в отношении проаудированной финансовой отчетности в нашем заключении от 15 февраля 20X2 года. [Проаудированная финансовая отчетность включена в годовой отчет за 20X1 год. Аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности включает заявление с описанием неисправленного существенного искажения прочей информации, содержащейся в разделе «Анализ и оценка руководством финансового положения и результатов деятельности» годового отчета за 20X1 год. Раздел «Анализ и оценка руководством финансового положения и результатов деятельности» и неисправленное существенное искажение содержащейся в нем прочей информации также включены в краткий годовой отчет за 20X1 год.] [*Описание неисправленных существенных искажений в прочей информации*].

### Ответственность руководства<sup>21</sup> за обобщенную финансовую отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку обобщенной финансовой отчетности на основании, описанном в Примечании X.

### Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о том, соответствует ли обобщенная финансовая отчетность во всех существенных отношениях проаудированной финансовой отчетности (или является ли

<sup>21</sup> Либо иной термин в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

*указанная отчетность достоверным обобщением проаудированной финансовой отчетности), на основе процедур, выполненных нами в соответствии с Международным стандартом аудита (МСА) 810 (пересмотренным) «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности».*

[Подпись аудитора]

[Адрес аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

**Пример 3.**

Обстоятельства следующие:

- 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 об обобщенной финансовой отчетности датировано тем же числом, что и аудиторское заключение о финансовой отчетности, на основе которой составлена обобщенная финансовая отчетность.

### **АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ ОБОБЩЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

[Надлежащий адресат]

#### **Мнение**

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 (Организация) за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года. Мы выразили мнение с оговоркой об указанной финансовой отчетности в нашем заключении от 15 февраля 20X2 года<sup>22</sup>.

По нашему мнению, прилагаемая обобщенная финансовая отчетность согласуется во всех существенных отношениях с указанной проаудированной финансовой отчетностью (или является ее *достоверным обобщением*) 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.

#### **Обобщенная финансовая отчетность**

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 и аудиторским заключением о такой финансовой отчетности не заменяет собой ознакомление с проаудированной финансовой отчетностью и аудиторским заключением о такой финансовой отчетности.

#### **Проаудированная финансовая отчетность и наше заключение о данной отчетности**

Мы выразили аудиторское мнение с оговоркой в отношении проаудированной финансовой отчетности в нашем заключении от 15 февраля 20X2 года. Основанием для выражения мнения с оговоркой явилось то обстоятельство, что 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 собственный капитал уменьшились бы на XXX, XXX и XXX соответственно.

#### **Ответственность руководства<sup>23</sup> за обобщенную финансовую отчетность**

Руководство несет ответственность за подготовку обобщенной финансовой отчетности на основании, описанном в Примечании X.

<sup>22</sup> Включение этого упоминания о мнении с оговоркой в аудиторском заключении о проаудированной финансовой отчетности в раздел «Мнение» в отношении обобщенной финансовой отчетности помогает пользователям понять, что, хотя аудитор выразил немодифицированное мнение об обобщенной финансовой отчетности, обобщенная финансовая отчетность отражает проаудированную финансовую отчетность, содержащую существенное искажение.

<sup>23</sup> Либо иной термин в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

**Ответственность аудитора**

Наша ответственность заключается в выражении мнения о том, соответствует ли обобщенная финансовая отчетность во всех существенных отношениях проаудированной финансовой отчетности (или является ли указанная отчетность достоверным обобщением проаудированной финансовой отчетности), на основе процедур, выполненных нами в соответствии с Международным стандартом аудита (МСА) 810 (пересмотренным) «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности».

[Подпись аудитора]

[Адрес аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

**Пример 4.**

Обстоятельства следующие:

- 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 об обобщенной финансовой отчетности датировано тем же числом, что и аудиторское заключение о финансовой отчетности, на основе которой составлена обобщенная финансовая отчетность.

## АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ ОБОБЩЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

[Надлежащий адресат]

### Отказ от выражения мнения

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.

Вследствие выражения отрицательного мнения о проаудированной финансовой отчетности, изложенного в разделе «*Проаудированная финансовая отчетность и наше заключение о данной отчетности*» нашего заключения, выражение мнения о прилагаемой обобщенной финансовой отчетности является недопустимым.

### Обобщенная финансовая отчетность

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 и аудиторским заключением о такой финансовой отчетности не заменяет собой ознакомление с проаудированной финансовой отчетностью и аудиторским заключением о такой финансовой отчетности.

### Проаудированная финансовая отчетность и наше заключение о данной отчетности

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].

### Ответственность руководства<sup>24</sup> за обобщенную финансовую отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности на основании, описанном в Примечании X.

### Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о том, соответствует ли обобщенная финансовая отчетность во всех существенных отношениях проаудированной финансовой отчетности (или *является ли указанная отчетность достоверным обобщением проаудированной финансовой отчетности*), на основе процедур, выполненных нами в соответствии с Международным стандартом аудита (МСА) 810 (пересмотренным) «*Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности*».

[Подпись аудитора]

[Адрес аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

<sup>24</sup> Либо иной термин в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

**Пример 5.**

Обстоятельства следующие:

- 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 об обобщенной финансовой отчетности датировано тем же числом, что и аудиторское заключение о финансовой отчетности, на основе которой составлена обобщенная финансовая отчетность.

## АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ ОБОБЩЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

[Надлежащий адресат]

### Отрицательное мнение

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.

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 ABC (или не является достоверным обобщением проаудированной финансовой отчетности организации ABC) за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, в соответствии с [описать установленные критерии].

### 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.

### Обобщенная финансовая отчетность

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 и аудиторским заключением о такой финансовой отчетности не заменяет собой ознакомление с проаудированной финансовой отчетностью и аудиторским заключением о такой финансовой отчетности.

### Проаудированная финансовая отчетность и наше заключение о данной отчетности

Мы выразили немодифицированное аудиторское мнение в отношении проаудированной финансовой отчетности в нашем заключении от 15 февраля 20X2 года.

### Ответственность руководства<sup>25</sup> за обобщенную проаудированную финансовую отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку обобщенной финансовой отчетности в соответствии с [описать установленные критерии].

### Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о том, соответствует ли обобщенная финансовая отчетность во всех существенных отношениях проаудированной финансовой отчетности (или является ли указанная отчетность достоверным обобщением проаудированной финансовой отчетности), на основе процедур, выполненных нами в соответствии с Международным стандартом аудита (МСА) 810 (пересмотренным) «*Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности*».

<sup>25</sup> Либо иной термин в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

[Подпись аудитора]

[Адрес аудитора]

[Дата аудиторского заключения]

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОТЧЕТ О ПРАКТИКЕ АУДИТА 1000  
«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ»**

Международный отчет о практике аудита (МОПА) 1000 «Особенности аудита финансовых инструментов» следует рассматривать вместе с «Предисловием к Сборнику международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг». Международные отчеты о практике аудита не возлагают на аудиторов ответственность за соблюдение дополнительных требований, помимо уже содержащихся в Международных стандартах аудита (МСА), и не влияют на обязанность аудитора соблюдать все Международные стандарты аудита, действие которых распространяется на данное аудиторское задание. Международные отчеты о практике аудита предоставляют аудиторам практическую помощь. Предполагается, что они должны распространяться организациями, отвечающими за разработку национальных стандартов, или использоваться при подготовке соответствующих материалов на национальном уровне. Кроме того, они предлагают материалы, которые могут использоваться аудиторскими организациями при разработке своих программ обучения и внутренних указаний.

**Введение**

1. Финансовые инструменты могут использоваться финансовыми и нефинансовыми организациями любого размера для самых разных целей. У одних организаций имеется значительное число финансовых инструментов и большой объем операций с ними, а другие могут осуществлять лишь незначительное количество операций с финансовыми инструментами. Некоторые организации могут открывать позиции по финансовым инструментам, получая выгоды за счет принятия на себя рисков, тогда как другие могут использовать финансовые инструменты для снижения определенных рисков за счет хеджирования этих рисков или управления ими. Настоящий Международный отчет о практике аудита (МОПА) применим ко всем этим ситуациям.
2. При аудите финансовых инструментов особое значение имеют следующие международные стандарты аудита (МСА):
  - (а) МСА 540<sup>1</sup> устанавливает обязанности аудитора, относящиеся к проверке оценочных значений, в том числе оценочных значений, связанных с финансовыми инструментами, которые оцениваются по справедливой стоимости;
  - (б) МСА 315 (пересмотренный)<sup>2</sup> и МСА 330<sup>3</sup> касаются выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности и принятия соответствующих мер в ответ на эти риски;
  - (с) в МСА 500<sup>4</sup> разъясняется, что входит в понятие аудиторского доказательства, и рассматриваются обязанности аудитора, связанные с разработкой и проведением аудиторских процедур с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, позволяющих аудитору сделать обоснованные выводы, которые лягут в основу аудиторского мнения.
3. Цель настоящего отчета состоит в том, чтобы:

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

<sup>2</sup> МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

<sup>3</sup> МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски».

<sup>4</sup> МСА 500 «Аудиторские доказательства».



- (a) предоставить общие сведения о финансовых инструментах (Раздел I);
- (b) рассмотреть вопросы аудита, которые следует учитывать в связи с финансовыми инструментами (Раздел II).

Международные отчеты о практике аудита предоставляют аудиторам практическую помощь. Предполагается, что они должны распространяться организациями, отвечающими за разработку национальных стандартов, или использоваться при подготовке соответствующих материалов на национальном уровне. Кроме того, они предлагают материалы, которые могут использоваться аудиторскими организациями при разработке своих программ обучения и внутренних стандартов.

4. Настоящий отчет применим к организациям любого размера, потому что в случае использования финансовых инструментов все организации могут подвергаться риску существенного искажения финансовой отчетности.
5. Указания по проведению оценки<sup>5</sup>, содержащиеся в настоящем отчете, вероятнее всего, будут иметь большее значение для финансовых инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости или по которым раскрывается информация об их справедливой стоимости, а указания по направлениям, не связанным с оценкой в равной мере применимы к финансовым инструментам, оцениваемым как по справедливой стоимости, так и по амортизированной стоимости. Кроме того, настоящий отчет применим и к финансовым активам, и к финансовым обязательствам. Настоящий отчет не рассматривает такие инструменты, как:
  - (a) наиболее простые финансовые инструменты, например денежные средства, обыкновенные займы, торговая дебиторская задолженность и торговая кредиторская задолженность;
  - (b) инвестиции в долевые инструменты, не обращающиеся на бирже, или
  - (c) договоры страхования.
6. Кроме того, в настоящем отчете не рассматриваются конкретные вопросы бухгалтерского учета, имеющие отношение к финансовым инструментам, такие как учет хеджирования, прибыли или убытки при первоначальном признании финансового инструмента (часто называемые прибыли или убытки «первого дня»), взаимозачет, переход рисков или обесценение, включая создание резерва под убытки по займам. Хотя эти вопросы могут иметь отношение к бухгалтерскому учету финансовых инструментов в организации, рассмотрение аудитором вопроса о том, как обеспечить соблюдение конкретных требований к бухгалтерскому учету, не обсуждается, поскольку он выходит за рамки настоящего отчета.
7. Аудит в соответствии с Международными стандартами аудита проводится исходя из того, что руководство организации и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, признают за собой определенные обязанности. Эти обязанности включают в себя проведение оценки по справедливой стоимости. Настоящий отчет не возлагает обязанности на руководство или лиц, отвечающих за корпоративное управление, и не заменяет собой законы и нормативные акты, определяющие круг обязанностей указанных лиц.
8. Настоящий отчет разработан в контексте концепций достоверного представления финансовой отчетности общего назначения, однако при определенных обстоятельствах он может оказаться полезным и в случаях использования других концепций подготовки финансовой отчетности, таких как концепции подготовки финансовой отчетности специального назначения.
9. В настоящем отчете в центре внимания находятся предпосылки оценки, а также представления и раскрытия, однако в нем также рассматриваются, хотя и менее подробно, такие предпосылки, как полнота, точность, существование, а также права и обязательства.
10. Финансовые инструменты подвержены влиянию фактора неопределенности оценки, которая определяется в МСА 540 как «присущая оценочным значениям и соответствующей раскрываемой информации неточность измерения»<sup>6</sup>. Неопределенность оценки зависит среди прочих факторов от того, насколько сложным является финансовый инструмент. Характер и степень надежности информации, с помощью которой можно получить подтверждение оценки финансовых инструментов, существенно различаются, что оказывает влияние на

<sup>5</sup> В настоящем отчете термины «оценка» и «измерение» используются в одинаковом значении.

<sup>6</sup> МСА 540, пункт 7(с).

неопределенность оценки этих инструментов. В настоящем отчете для обозначения неопределенности оценки, связанной с измерением справедливой стоимости, используется термин «неопределенность оценки».

## Раздел I. Общие сведения о финансовых инструментах

11. В разных концепциях подготовки финансовой отчетности финансовые инструменты могут быть определены по-разному. Например, в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) финансовый инструмент определяется как любой договор, который приводит к возникновению финансового актива у одной организации и финансового обязательства или долевого инструмента у другой организации<sup>7</sup>. В качестве финансовых инструментов могут выступать: денежные средства; доли в капитале другой организации; определенное в договоре право получить денежные средства или обязательство произвести оплату денежными средствами либо осуществить обмен финансовыми активами или обязательствами; некоторые договоры, по которым погашение обязательств осуществляется собственными долевыми инструментами организации; некоторые договоры, заключенные в отношении нефинансовых статей, или некоторые договоры, выпущенные страховыми организациями, но не соответствующие определению договора страхования. Под данное определение подпадают финансовые инструменты широкого спектра – от займов и депозитов, по которым предусмотрены простые условия, до сложных производных финансовых инструментов, структурированных продуктов и некоторых товарных контрактов.

12. Финансовые инструменты различаются по уровню сложности, хотя сложность финансового инструмента может быть вызвана разными факторами, такими как:

- очень большой объем отдельных потоков денежных средств, когда из-за отсутствия однородности требуется проводить анализ каждого потока или большого числа объединенных в группы потоков денежных средств, чтобы оценить, например, кредитный риск (в частности, обеспеченные долговые обязательства (ОДО));
- сложные формулы для расчета денежных потоков;
- неопределенность или вариативность денежных потоков в будущем, например, вследствие наличия кредитного риска, опционов или финансовых инструментов с продолжительным сроком исполнения.

Чем выше чувствительность денежных потоков к изменениям рыночной конъюнктуры, тем сложнее и неопределеннее, по всей вероятности, будет оценка справедливой стоимости финансового инструмента. Кроме того, иногда в силу определенных обстоятельств могут возникать сложности при проведении оценки финансовых инструментов, которые в обычных условиях довольно легко поддаются оценке, например инструментов, рынок которых утратил активность, или инструментов с продолжительным сроком исполнения. Оценка производных финансовых инструментов и структурированных продуктов усложняется в том случае, если они представляют собой сочетание отдельных финансовых инструментов. Кроме того, сложным может оказаться и бухгалтерский учет финансовых инструментов в соответствии с определенными концепциями подготовки финансовой отчетности или при определенной конъюнктуре рынка.

13. Еще одна причина сложности оценки – это объем имеющихся у организации финансовых инструментов или объем торговых операций с этими инструментами. Хотя простой процентный своп сам по себе может быть несложным, организация, являющаяся держателем большого количества таких свопов, может использовать сложную информационную систему для выявления и оценки этих инструментов, а также для проведения операций с ними.

### Цель использования финансовых инструментов и связанные с этим риски

14. Финансовые инструменты используются:

- для целей хеджирования (то есть чтобы изменить существующую структуру рисков организации). К ним относятся:
  - форварды на покупку или продажу валюты с целью зафиксировать будущую обменную ставку;

<sup>7</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты»: представление информации», пункт 11.

- конвертация будущих процентных ставок в фиксированные или плавающие ставки за счет использования свопов;
  - покупка опционных контрактов с целью защитить организацию от конкретного изменения цены, в том числе контракты, которые могут содержать встроенные производные финансовые инструменты;
  - для целей торговых операций (например, чтобы организация могла открыть рисковую позицию для извлечения выгоды из краткосрочных колебаний рынка);
  - для инвестиционных целей (например, чтобы организация могла получить выгоды в форме доходов от долгосрочных инвестиций).
15. С помощью финансовых инструментов можно снизить подверженность организации определенным бизнес-рискам (например, рискам изменения обменных курсов, процентных ставок и цен на товары) или комплексному воздействию этих рисков. С другой стороны, сложность, присущая некоторым финансовым инструментам, может также стать причиной повышенного риска.
16. Бизнес-риск и риск существенного искажения финансовой отчетности повышаются в том случае, когда руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление:
- не в полной мере осознают риски, связанные с использованием финансовых инструментов, и их квалификации и опыта недостаточно для управления этими рисками;
  - не обладают знаниями и опытом, необходимыми для проведения их надлежащей оценки в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
  - не внедрили в организации эффективную систему контроля над операциями с финансовыми инструментами или
  - ненадлежащим образом хеджируют риски или проводят спекулятивные операции.
17. Отсутствие у руководства полного понимания рисков, присущих какому-либо финансовому инструменту, может оказать непосредственное воздействие на способность руководства управлять этими рисками должным образом и в итоге может поставить под угрозу жизнеспособность организации.
18. Ниже перечислены основные виды рисков, характерных для финансовых инструментов. Данный перечень не является исчерпывающим, а для описания указанных рисков или для классификации компонентов конкретных рисков может использоваться различная терминология.
- (a) Кредитный риск (риск неисполнения договорных обязательств контрагентом) – это риск неисполнения одной из сторон финансового инструмента своих обязательств, в результате чего другой стороне будет нанесен финансовый ущерб. Этот риск часто связан с дефолтом. Кредитный риск включает в себя риск непроведения расчетов, который возникает в том случае, если одна сторона сделки выполнила свои обязательства, а платеж от клиента или контрагента получен не был.
  - (b) Рыночный риск – это риск колебаний справедливой стоимости или будущих потоков денежных средств по финансовому инструменту в связи с изменением рыночных цен. Примерами рыночного риска могут служить валютный риск, процентный риск, риск изменения цен на товары и риск изменения стоимости собственного капитала.
  - (c) Риск ликвидности – это риск, связанный с неспособностью своевременно купить или продать финансовый инструмент по надлежащей цене из-за отсутствия рыночных возможностей для реализации данного финансового инструмента.
  - (d) Операционный риск связан с особым порядком обработки, который требуется для финансовых инструментов. Операционный риск может возрастать по мере усложнения условий финансового инструмента. Неэффективное управление операционным риском может привести к усилению рисков других видов. Операционный риск включает в себя:
    - (i) риск того, что средства контроля в форме подтверждения и сверки являются недостаточными, что приводит к неполному или неточному отражению финансовых инструментов в бухгалтерском учете;
    - (ii) риск ненадлежащего документального оформления операций и недостаточного мониторинга этих операций;

- (iii) риск неправильного учета и обработки операций и ненадлежащего управления рисками, возникающими в связи с этими операциями, а следовательно, риск неверного отражения экономических аспектов торговых операций в целом;
- (iv) риск излишнего доверия сотрудников к точности методов оценки, проводимой в отсутствие необходимых проверок, в результате чего неправильно выполняется оценка операций либо ненадлежащим образом оценивается связанный с ними риск;
- (v) риск недостаточного учета использования финансовых инструментов в политике организации в области управления рисками и в соответствующих процедурах;
- (vi) риск убытков из-за недостаточно эффективных или неэффективных внутрикорпоративных процессов и систем или в результате действия внешних факторов, включая риск совершения недобросовестных действий как своими сотрудниками, так и сторонними лицами;
- (vii) риск того, что методы оценки, используемые для измерения финансовых инструментов, применяются неправильно или несвоевременно;
- (viii) правовой риск, который является составляющей операционного риска и связан с убытками, полученными в результате действий законодательных или нормативных органов, которые признают недействительным или иным образом делают невозможным исполнение конечным пользователем или его контрагентом обязательств в соответствии с условиями договора или связанных с ним договоренностей о взаимозачете. Например, правовой риск может возникать вследствие недостаточного или неправильного документального оформления договора; невозможности в принудительном порядке добиться исполнения договоренностей о взаимозачете в случае банкротства; неблагоприятных изменений налогового законодательства или наличия условий в уставе, которые запрещают организациям вкладывать средства в финансовые инструменты определенных видов.

19. Среди других вопросов, имеющих отношение к рискам, возникающим в связи с использованием финансовых инструментов, можно назвать следующие:

- риск недобросовестных действий, который может возрастать, если, например, сотрудник, имеющий возможность совершить недобросовестные действия, разбирается в финансовых инструментах и в порядке их учета лучше, чем руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление;
- риск того, что генеральные соглашения о взаимозачете<sup>8</sup> могут быть некорректно отражены в финансовой отчетности;
- риск перехода некоторых финансовых инструментов из категории активов в категорию обязательств в течение их срока действия и риск того, что этот переход может осуществляться быстро.

#### Средства контроля, относящиеся к финансовым инструментам

20. Важными факторами для определения необходимого уровня сложности системы внутреннего контроля организации являются объем операций с финансовыми инструментами, совершаемых организацией, и уровень сложности этих инструментов. Например, малые организации для достижения своих целей могут использовать продукты с менее сложной структурой, а также простые процессы и процедуры.
21. Во многих организациях функции по определению политики в отношении объемов операций с финансовыми инструментами, ее утверждению и контролю за ее соблюдением возложены на лиц, отвечающих за корпоративное управление, а роль руководства заключается в управлении рисками, которым подвергается организация в связи с этими финансовыми инструментами, и проведении мониторинга данных рисков. Руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, отвечают также за разработку и внедрение системы внутреннего

<sup>8</sup> Организация, которая проводит ряд операций с финансовыми инструментами с одним и тем же контрагентом, может заключить с этим контрагентом генеральное соглашение о взаимозачете. Такое соглашение предусматривает единый взаиморасчет по всем финансовым инструментам, на которые распространяется действие соглашения, в случае нарушения какого-либо из договоров.

контроля для обеспечения составления финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Имеющиеся в организации средства внутреннего контроля, применяемые в отношении финансовых инструментов, вероятнее всего, будут эффективными в том случае, если руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление:

- (a) создали соответствующую контрольную среду, обеспечили активное участие лиц, отвечающих за корпоративное управление, в осуществлении контроля за использованием финансовых инструментов, выстроили продуманную организационную структуру с четким распределением полномочий и сфер ответственности, а также внедрили надлежащие процедуры и политику в области управления персоналом. В частности, необходимы четкие правила, устанавливающие полномочия, в рамках которых разрешено действовать лицам, отвечающим за операции с финансовыми инструментами. Эти правила учитывают все законодательные или нормативные ограничения в отношении использования финансовых инструментов. Например, некоторые организации государственного сектора могут не обладать полномочиями на ведение хозяйственной деятельности с использованием производных финансовых инструментов;
- (b) внедрили процесс управления рисками с учетом размера организации и уровня сложности используемых организацией финансовых инструментов (например, в некоторых организациях может быть создана отдельная функция по управлению рисками);
- (c) внедрили информационные системы, благодаря которым лица, отвечающие за корпоративное управление, могут получить полное представление о характере операций с финансовыми инструментами и связанных с этими инструментами рисках, включая надлежащее документирование операций;
- (d) разработали, внедрили и документально оформили систему внутреннего контроля, чтобы обеспечить:
  - o разумную уверенность в том, что использование организацией финансовых инструментов соответствует требованиям ее политики в области управления рисками;
  - o должное представление финансовых инструментов в финансовой отчетности;
  - o соблюдение организацией применимых законов и нормативных актов;
  - o мониторинг рисков.

В Приложении представлены примеры средств контроля, которые могут существовать в организации, осуществляющей операции с финансовыми инструментами в большом объеме;

- (e) приняли надлежащую учетную политику, в том числе в области оценки, в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
22. К ключевым элементам процессов управления рисками и системы внутреннего контроля, связанным с финансовыми инструментами организации, относятся следующие:
- разработка подхода к определению уровня риска, который организация готова принять на себя при проведении операций с финансовыми инструментами (эту готовность иногда называют «аппетитом к риску»), включая политику в области инвестирования в финансовые инструменты, а также принципы контроля, применимые в отношении деятельности, связанной с финансовыми инструментами;
  - внедрение процессов для документального оформления и санкционирования новых видов операций с финансовыми инструментами, в которых учтены бухгалтерские, финансовые, операционные риски, а также риски, связанные с несоблюдением законов и нормативных актов, связанные с такими инструментами;
  - обработка операций с финансовыми инструментами, включая подтверждение и сверку имеющихся денежных средств и активов с данными, полученными от третьих сторон, и порядок расчетов;
  - разделение обязанностей между лицами, занимающимися инвестированием в финансовые инструменты или торговлей этими инструментами, и лицами, ответственными за обработку и оценку финансовых инструментов и подтверждение

соответствующей информации по таким инструментам. Например, сотрудники отдела по разработке моделей, участвующие в формировании цен по сделкам, менее объективны, чем сотрудники отдела, который функционально и организационно отделен от операционного отдела;

- процессы оценки и средства контроля, включая средства контроля за данными, полученными из внешних источников ценовой информации;
  - мониторинг средств контроля.
23. Характер рисков, которым подвергаются организации, имеющие большой объем и широкое разнообразие финансовых инструментов, часто отличается от характера рисков, присущих организациям, совершающим лишь небольшое количество операций с финансовыми инструментами. Поэтому различаются и подходы к системе внутреннего контроля. Например,
- у организации с большим объемом финансовых инструментов обычно имеется операционный зал, где работают специалисты-трейдеры, и существует разделение обязанностей между этими трейдерами и специалистами отдела обработки документации (так называется операционная служба, которая занимается проверкой данных по проведенным торговым операциям, чтобы убедиться в том, что эти данные не содержат ошибок, а также осуществляет необходимые переводы). При работе в таких условиях трейдеры обычно заключают договор в устной форме по телефону или с помощью электронной торговой платформы. В такой ситуации отслеживание соответствующих операций и точное отражение финансовых инструментов представляют собой более сложную задачу, чем для организации, у которой имеется лишь небольшое количество финансовых инструментов, поскольку существование таких инструментов и полноту данных по ним часто можно подтвердить с помощью банковских подтверждений из нескольких банков.
  - В организациях, имеющих небольшое количество финансовых инструментов, напротив, часто отсутствует разделение обязанностей, а доступ к рынку ограничен. В таких случаях, несмотря на то что идентифицировать операции с финансовыми инструментами может быть легче, существует риск того, что руководство может полагаться только на ограниченный круг работников, что может привести к повышению риска проведения несанкционированных операций или риска неотражения операций в учете.

#### **Полнота, точность и существование**

24. В пунктах 25–33 описаны средства контроля и процессы, которые могут быть внедрены в организациях, проводящих операции с финансовыми инструментами в большом объеме, включая организации, которые располагают операционными залами. У организации же, которая не проводит операции с финансовыми инструментами в большом объеме, могут отсутствовать такие средства контроля и процессы, но вместо этого она может подтверждать свои операции с контрагентом или расчетной (клиринговой) палатой. Выполнение этих действий может не представлять трудностей, поскольку организация, вероятно, совершает операции всего лишь с одним или двумя контрагентами.

#### *Подтверждение совершения торговой операции и расчетные (клиринговые) палаты*

25. В рамках операций, совершаемых финансовыми организациями, условия финансовых инструментов обычно документально оформляются в подтверждениях, которыми обмениваются контрагенты, а также в юридически оформленных соглашениях. Расчетные (клиринговые) палаты предназначены для мониторинга обмена подтверждениями; с этой целью они соотносят торговые операции и производят расчеты по ним. Центральная клиринговая палата связана с биржей, и в организациях, которые производят расчеты через клиринговые палаты, обычно внедрены процессы для управления информацией, передаваемой в клиринговую палату.
26. С помощью такого обмена производятся расчеты не по всем сделкам. На многих других рынках существует устоявшаяся практика согласования условий операций до начала расчетов. Для того чтобы этот процесс был эффективным, в управлении им не должны участвовать лица, осуществляющие торговые операции с финансовыми инструментами. Это позволит свести к минимуму риск недобросовестных действий. На других рынках операции подтверждаются после начала расчетов и иногда из-за задержек с подтверждениями расчеты начинаются до того, как были полностью согласованы все условия. В результате возникает дополнительный риск, потому что организации, участвующие в операции, вынуждены полагаться на альтернативные

средства согласования условий торговой операции. К этим средствам контроля могут относиться:

- проведение тщательной сверки записей лиц, осуществляющих торговые операции с финансовыми инструментами, и лиц, которые производят расчеты (четкое разделение обязанностей между этими двумя сторонами имеет большое значение), в сочетании со строгим оперативным контролем за лицами, осуществляющими торговые операции с финансовыми инструментами, для обеспечения добросовестного проведения операций;
- проверка документации контрагентов, подготовленной в упрощенной форме, где приведены основные условия операции, даже если не были согласованы все условия операции;
- тщательная проверка доходов и потерь трейдеров, чтобы удостовериться в том, что эти данные не противоречат расчетам, произведенным отделом обработки документации.

#### *Проведение сверки с банками и депозитариями*

27. Некоторые компоненты финансовых инструментов, таких как акции и облигации, могут находиться на хранении в разных депозитариях. Кроме того, в какой-то момент по большинству финансовых инструментов производятся выплаты денежных средств и эти денежные потоки часто появляются в начале срока действия договора. Такие выплаты и поступления денежных средств проходят через банковский счет организации. Проведение на регулярной основе сверки бухгалтерских записей организации с бухгалтерскими записями банков и депозитариев позволяет организациям обеспечивать надлежащее отражение операций в учете.
28. Необходимо отметить, что не по всем финансовым инструментам потоки денежных средств возникают уже в начале срока действия договора и не все финансовые инструменты могут быть учтены биржей или депозитарием. В таких случаях в рамках процедуры сверки не будут выявлены неучтенные или неверно отраженные торговые операции и более важными становятся средства контроля в форме подтверждений. Даже если такой денежный поток верно отражен в учете в начале срока действия инструмента, это не гарантирует правильного отражения всех параметров или условий инструмента (например, срока погашения или предусмотренной возможности досрочного прекращения его действия).
29. Кроме того, движение денежных средств может быть довольно незначительным по сравнению с общим объемом торговых операций и собственным бухгалтерским балансом организации, а следовательно, его может быть трудно выявить. Ценность сверок повышается в тех случаях, когда сотрудники финансового отдела или отдела обработки документации проверяют бухгалтерские записи по всем счетам основного регистра, чтобы удостовериться в том, что они обоснованы и могут быть документально подтверждены. С помощью этой процедуры можно выявить случаи, когда другая сторона бухгалтерской записи по учету денежных средств в связи с операцией с финансовыми инструментами не была отражена должным образом. Важно проверять промежуточные и клиринговые счета независимо от остатка по счету, так как по ним могла быть проведена корректирующая бухгалтерская запись на сумму расхождений, выявленных при сверке.
30. В организации, которая проводит операции с финансовыми инструментами в большом объеме, могут быть внедрены автоматизированные средства контроля для проведения сверок и подтверждений, и в этом случае для поддержки данных процессов должны быть задействованы необходимые средства контроля информационных систем. В частности, средства контроля необходимы для того, чтобы гарантировать, что данные получены из внешних источников (например, банков и депозитариев) и из бухгалтерских записей организации в полном объеме и без ошибок и что эти данные не были искажены до или во время сверки. Кроме того, средства контроля необходимы для того, чтобы гарантировать, что критерии, в соответствии с которыми осуществляется сверка бухгалтерских записей, носят в достаточной мере ограничительный характер, чтобы предотвратить неточный клиринг расхождений, выявленных при сверке.

#### *Прочие средства контроля за полнотой, точностью и существованием*

31. Сложность, присущая некоторым финансовым инструментам, означает, что порядок их учета в системах организации не всегда будет очевиден. В таких случаях руководство может установить процедуры контроля для мониторинга соблюдения политики, предписывающей определенный порядок оценки, отражения и учета конкретных видов операций. Такая политика обычно разрабатывается и заранее проверяется сотрудниками, обладающими необходимой

квалификацией и способными понять все последствия отражения в учете финансовых инструментов.

32. Некоторые операции могут быть отменены или изменены после их первоначального выполнения. За счет применения надлежащих средств контроля, относящихся к отмене операций или внесению изменений в их условия, можно добиться снижения риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок. Кроме того, в организации может быть внедрен процесс повторного подтверждения торговых операций, которые были отменены либо в условия которых были внесены изменения.
33. В финансовых организациях, в которых операции с финансовыми инструментами проводятся в большом объеме, ежедневные доходы и убытки по счетам отдельных трейдеров обычно проверяет работник высокой категории, который оценивает их обоснованность, исходя из своего понимания рынка. Благодаря этому руководство может определить, какие конкретные торговые операции были отражены неполно или неточно, либо выявить недобросовестные действия со стороны конкретного трейдера. Большое значение имеет наличие процедур санкционирования операций, облегчающих проведение проверки руководителями более высокого уровня.

### Оценка финансовых инструментов

#### *Требования к составлению финансовой отчетности*

34. Во многих концепциях подготовки финансовой отчетности для целей представления бухгалтерского баланса, расчета прибыли или убытка и (или) раскрытия информации финансовые инструменты, в том числе встроенные производные финансовые инструменты, часто оцениваются по справедливой стоимости. В целом оценка справедливой стоимости проводится с целью получения цены, по которой была бы проведена надлежащая операция между участниками рынка на дату оценки при текущей рыночной конъюнктуре; то есть этой ценой не может быть цена операции, установленная при принудительной ликвидации или в ситуации вынужденной продажи. Для достижения этой цели учитывается вся имеющаяся рыночная информация, относящаяся к операции.
35. Необходимость в оценке справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств может возникать как при первоначальном отражении операций, так и позже в случае изменения стоимости. В разных концепциях подготовки финансовой отчетности изменения в оценке справедливой стоимости, которые происходят с течением времени, могут рассматриваться по-разному. Например, данные изменения могут отражаться в составе прибыли или убытка либо могут быть отражены в составе прочего совокупного дохода. Кроме того, в зависимости от требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, по справедливой стоимости может оцениваться весь финансовый инструмент либо только его компонент (например, встроенный производный финансовый инструмент в том случае, если он учитывается отдельно).
36. Для того чтобы оценка справедливой стоимости и связанные с ней раскрываемые сведения стали более последовательными и сопоставимыми, в некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности вводится иерархическая структура оценки справедливой стоимости. Можно выделить три уровня исходных данных:
  - Исходные данные 1-го уровня – это информация о котировках (нескорректированных) идентичных финансовых активов или финансовых обязательств на активном рынке, которую организация может получить на дату оценки.
  - Исходные данные 2-го уровня – это информация по финансовым активам или финансовым обязательствам, получаемая с рынка напрямую или опосредованно, кроме котировок, включенных в 1-й уровень. Если финансовый актив или финансовое обязательство имеет определенный (договорной) срок обращения, исходные данные 2-го уровня должны наблюдаться на протяжении практически всего срока обращения этого финансового актива или обязательства. К исходным данным 2-го уровня относятся следующие:
    - котировки схожих финансовых активов или обязательств на активных рынках;
    - котировки идентичных или схожих финансовых активов или финансовых обязательств на рынках, не являющихся активными;



- наблюдаемые на рынке данные (кроме котировок) по финансовым активам или финансовым обязательствам (например, процентные ставки и кривые доходности, наблюдаемые с обычной для котировок периодичностью, скрытая волатильность, кредитные спреды);
- исходные данные, полученные главным образом на основе наблюдаемой информации или подтвержденные наблюдаемой информацией методом корреляции или иным способом (исходные данные, подтвержденные рыночной информацией).
- Исходные данные 3-го уровня – это ненаблюдаемая информация по финансовым активам или финансовым обязательствам. ненаблюдаемые исходные данные используются для оценки справедливой стоимости в случае отсутствия соответствующих наблюдаемых данных, что позволяет учесть ситуации, когда на дату оценки на рынке проводится очень мало операций с финансовыми активами или обязательствами либо когда такие операции не проводятся вообще.

В целом неопределенность оценки возрастает, если финансовый инструмент перемещается с 1-го уровня на 2-й либо с 2-го уровня на 3-й. Кроме того, для 2-го уровня характерен широкий диапазон неопределенности оценки в зависимости от возможности получения рыночных данных, уровня сложности финансового инструмента, его оценки и других факторов.

37. В некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности предусмотрено требование или разрешение вносить корректировки в оценку с учетом факторов неопределенности оценки, чтобы скорректировать ее с учетом рисков. Такую корректировку требуется или разрешается внести участнику рынка при установлении цены, чтобы отразить факторы неопределенности, связанные с рисками, которые возникают в связи с ценообразованием или потоками денежных средств по финансовому инструменту. Например:

- **Корректировки модели.** Некоторым моделям оценки справедливой стоимости в рамках соответствующей концепции подготовки финансовой отчетности могут быть присущи известные недостатки, или же недостаток может быть выявлен в модели в результате ее проверки.
- **Корректировки с учетом кредитного риска.** В некоторых моделях не учтен кредитный риск, включая риск неисполнения договорных обязательств контрагентом или собственный кредитный риск.
- **Корректировка с учетом риска ликвидности.** В определенных моделях рассчитывается среднерыночная цена, даже если концепцией подготовки финансовой отчетности может быть предусмотрено использование суммы, скорректированной с учетом ликвидности, например разницы между ценой покупки и продажи. При другой корректировке с учетом ликвидности, которая в большей степени зависит от профессионального суждения, признается, что некоторые финансовые инструменты являются неликвидными, что влияет на их оценку.
- **Корректировки с учетом других рисков.** Стоимость, измеренная с помощью модели, не учитывающей всех прочих факторов, которые участники рынка учли бы при установлении цены на финансовый инструмент, может и не представлять собой справедливую стоимость на дату оценки, а поэтому ее, вероятно, следует скорректировать отдельно, чтобы обеспечить соблюдение требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Корректировки носят ненадлежащий характер, если величина, полученная в результате корректировки измеренной или оцененной стоимости финансового инструмента, не соответствует справедливой стоимости в соответствии с ее определением в применимой концепции подготовки финансовой отчетности, например корректировки с использованием более консервативного подхода к оценке.

#### *Наблюдаемые и ненаблюдаемые исходные данные*

38. Как отмечалось выше, концепции подготовки финансовой отчетности часто распределяют исходные данные по категориям в зависимости от того, насколько эти данные отражают наблюдаемую (рыночную) информацию. По мере снижения активности на рынке финансовых инструментов и сокращения возможностей получения наблюдаемой информации неопределенность оценки возрастает. Имеющаяся для подтверждения оценки финансовых инструментов информация может

различаться по своему характеру и степени надежности в зависимости от возможностей получения наблюдаемой информации для целей оценки. На эти возможности могут оказывать влияние характеристики рынка (например, каков уровень рыночной активности, проводятся ли операции на бирже или на внебиржевом рынке). Следовательно, характер и степень надежности доказательств, используемых для подтверждения оценки, всегда имеют большое значение, и, когда рынки становятся неактивными и сокращаются возможности использования в качестве исходных данных наблюдаемой на рынке информации, руководству становится все труднее получить информацию для подтверждения своей оценки.

39. В отсутствие наблюдаемой информации, которую можно использовать в качестве исходных данных, организация использует ненаблюдаемую информацию (исходные данные 3-го уровня). Эти исходные данные отражают допущения, которые использовали бы участники рынка при установлении цены на финансовый актив или финансовое обязательство, в том числе допущения, касающиеся рисков. Такие исходные данные получены на основе наиболее точной и надежной информации, имеющейся в данных обстоятельствах. При подготовке ненаблюдаемых исходных данных организация может отталкиваться от собственных данных, которые корректируются, если имеющаяся обоснованная информация указывает на то, что (а) другие участники рынка использовали бы другие данные или (б) у организации имеются особые характеристики, отсутствующие у других участников рынка (например, эффект синергии, который получает только эта организация).

#### *Последствия неактивных рынков*

40. В периоды снижения активности на рынках, на которых обращаются финансовые инструменты или их компоненты, неопределенность оценки возрастает, а процедура оценки усложняется. Очевидного момента, когда активный рынок превращается в неактивный, не существует, хотя в концепции подготовки финансовой отчетности и могут содержаться указания в отношении этого вопроса. К характерным особенностям неактивного рынка относится значительное снижение объема и уровня торговой активности, значительное изменение цен с течением времени или большой разброс цен между разными участниками рынка, а также использование цен, не отражающих текущую стоимость. Однако для того, чтобы оценить, является ли рынок неактивным, требуется применить профессиональное суждение.
41. В случае неактивных рынков котировки могут устареть (то есть они больше не отражают текущую стоимость), могут не представлять собой цены, по которым участники рынка могут осуществлять операции, или же они могут представлять собой цены по вынужденным операциям (например, если продавец должен продать актив с целью соблюдения нормативных или правовых требований, или он вынужден продать актив незамедлительно для обеспечения ликвидности, или в результате наложенных правовых или временных ограничений существует только один потенциальный покупатель). Следовательно, оценка проводится с использованием исходных данных 2-го и 3-го уровней. На этот случай у организации могут быть:
- политика в отношении проведения оценки, включающая в себя процедуру, с помощью которой можно определить, имеется ли возможность получения исходных данных 1-го уровня;
  - понимание того, как рассчитываются конкретные цены или данные из внешних источников, используемые в качестве исходных данных при применении методов оценки, чтобы оценить надежность этих цен и данных. Например, на активном рынке котировки брокера по финансовому инструменту, который ранее не обращался на бирже, с большой вероятностью будут отражать цены фактически проведенных операций с аналогичным финансовым инструментом. Однако по мере снижения активности на рынке брокер может в большей степени полагаться на собственные методы оценки при определении цен;
  - понимание того, как ухудшение рыночной конъюнктуры влияет на контрагента, а также может ли ухудшение условий ведения деятельности в аналогичных контрагенту организациях указывать на возможное невыполнение контрагентом своих обязательств (то есть на наличие риска невыполнения обязательств);
  - политика внесения корректировок с учетом факторов неопределенности оценки. Такие корректировки могут включать корректировки модели, корректировки с учетом дефицита ликвидности, корректировки с учетом кредитного риска и корректировки с учетом других рисков;

- возможности для расчета диапазона реалистичных результатов с учетом имеющихся факторов неопределенности, например, за счет проведения анализа чувствительности;
  - политика, позволяющая установить, когда исходные данные для определения справедливой стоимости переходят на другой уровень в иерархической структуре оценки справедливой стоимости.
42. Особые сложности могут возникнуть, когда происходит серьезное сокращение объема торговых операций с конкретными финансовыми инструментами или даже их прекращение. При таких обстоятельствах финансовые инструменты, которые ранее оценивались с использованием рыночных цен, теперь, вероятно, должны будут оцениваться с применением модели.

*Процесс проведения оценки руководством*

43. Методы, с помощью которых руководство может проводить оценку своих финансовых инструментов, включают использование текущих рыночных цен, цен по недавно проведенным операциям, а также моделей, в которых применяются исходные данные, представленные как наблюдаемой, так и ненаблюдаемой информацией. Кроме того, руководство может:

- (a) использовать внешние источники ценовой информации, такие как данные информационно-ценового агентства или брокерские котировки, или
- (b) привлечь эксперта-оценщика.

Внешние источники ценовой информации и эксперты-оценщики могут применять один или несколько таких методов оценки.

44. Во многих концепциях подготовки финансовой отчетности наиболее надежным доказательством справедливой стоимости финансового инструмента считаются цены текущих операций, осуществляемых на активном рынке (то есть исходные данные 1-го уровня). В таких случаях провести оценку финансового инструмента может быть относительно просто. Котировки финансовых инструментов, включенных в котировальные списки бирж или обращающихся на ликвидных внебиржевых рынках, можно получить из финансовых изданий, непосредственно от бирж или из внешних источников ценовой информации. При использовании котировок важно, чтобы руководство понимало, что лежит в основе такой котировки. Это необходимо для получения руководством уверенности в том, что цена отражает рыночные условия на дату оценки. Котировки, полученные из финансовых изданий или от бирж, могут обеспечить достаточные доказательства для подтверждения справедливой стоимости в том случае, когда, например:

- (a) цены не являются устаревшими или неактуальными (например, если котировка основана на цене последней совершенной торговой операции, после которой уже прошло некоторое время);
- (b) котировки отражают цены, по которым дилеры проводили бы фактические операции с финансовым инструментом с достаточной регулярностью и в достаточном объеме.

45. В отсутствие текущих наблюдаемых рыночных данных о цене финансового инструмента (то есть исходных данных 1-го уровня), чтобы провести оценку финансового инструмента, организации потребуется собрать другие индикаторы цены, которые будут необходимы при применении метода оценки. Индикаторами цены могут выступать:

- недавно совершенные с этим же инструментом операции, в том числе операции, совершенные после отчетной даты. При этом необходимо рассмотреть вопрос о том, имеется ли необходимость в корректировке с учетом изменений рыночных условий за период между датой оценки и датой совершения операции, потому что данные операции не всегда отражают рыночные условия, существовавшие на отчетную дату. Кроме того, возможно, что операция представляет собой вынужденную сделку, поэтому примененная цена не отражает цену сделки в рамках обычной торговой операции;
- текущие или недавно проведенные операции с аналогичными инструментами (такой индикатор часто называют «ценой аналога»). Цену аналога потребуется скорректировать, чтобы учесть различия между аналогом и оцениваемым инструментом, например различия с точки зрения риска ликвидности или кредитного риска, существующие между двумя инструментами;

- индексы, относящиеся к аналогичным инструментам. Как и в случае операций с аналогичными инструментами, потребуются корректировки, чтобы учесть различия между оцениваемым инструментом и инструментом или инструментами, на основе которых был составлен индекс.
46. Предполагается, что руководство должно документально оформить свою политику в области оценки и модель, используемую для оценки конкретного финансового инструмента, включая обоснование применяемой модели или моделей, выбор допущений, используемых в методологии оценки, а также рассмотрение организацией вопроса о том, имеется ли необходимость в корректировках с учетом неопределенности оценки.

#### Модели

47. Если невозможно получить информацию о цене финансовых инструментов непосредственно по результатам совершаемых на рынке операций, для оценки финансовых инструментов можно использовать модели. Модели могут быть простыми, как, например, широко применяемая формула для определения цены облигации, или сложными, включающими в себя комплексные, специально разработанные программные средства для оценки финансовых инструментов на основе исходных данных 3-го уровня. В основе многих моделей лежат расчеты, в которых используются дисконтированные потоки денежных средств.
48. Модель включает в себя методологию, допущения и данные. В методологии описываются правила или принципы, регулирующие отношения между переменными величинами в модели оценки. К допущениям относятся оценочные значения используемых в модели переменных величин, в отношении которых существует неопределенность. Данные могут включать фактическую или гипотетическую информацию о финансовом инструменте или другие исходные данные, имеющие отношение к финансовому инструменту.
49. В зависимости от обстоятельств, вопросы, которые организация может решать при создании или проверке модели, применяемой для оценки финансового инструмента, включают следующие:
- проводится ли проверка модели до начала ее использования, выполняются ли периодические проверки, чтобы убедиться в том, что модель по-прежнему соответствует своему назначению. Процесс проверки модели организацией для подтверждения обоснованности ее применения может включать в себя:
    - оценку теоретической обоснованности и математической точности модели, включая надлежащий характер параметров и допустимые пределы чувствительности;
    - оценку полноты используемых в модели исходных данных и их соответствия рыночной практике, а также наличия надлежащих исходных данных, которые будут использованы в модели;
  - имеются ли надлежащие политика в области смены контроля, а также процедуры и средства защиты модели;
  - вносятся ли в модель своевременные изменения и корректировки с учетом изменения рыночной конъюнктуры;
  - проводятся ли периодически настройка, проверка и тестирование модели на предмет ее пригодности сотрудниками отдельной объективной функциональной службы. Эти меры позволяют добиться того, чтобы полученные с помощью модели результаты достоверно представляли стоимость финансового инструмента, которую установили бы для него участники рынка;
  - максимально ли используются в модели соответствующие наблюдаемые данные и сводится ли к минимуму использование ненаблюдаемых исходных данных;
  - производятся ли корректировки результатов, полученных с помощью модели, с целью отражения допущений, которые применяли бы участники рынка в аналогичной ситуации;
  - в достаточном ли объеме модель оформлена документально, включая определение областей применения и ограничения, ключевые параметры, необходимые данные, результаты любого анализа, выполненного с целью проверки и подтверждения, и все корректировки, произведенные в отношении результата, полученного с помощью модели.

### Пример простого финансового инструмента

50. Ниже описано, как можно применять модели при оценке простого финансового инструмента, известного как ценная бумага, обеспеченная активами.<sup>9</sup> Поскольку ценные бумаги, обеспеченные активами, часто оцениваются на основе исходных данных 2-го или 3-го уровня, их оценка нередко проводится с использованием моделей и предполагает:
- понимание того, к какому типу относится ценная бумага, для чего необходимо рассмотреть (а) базовый актив, предоставленный в качестве обеспечения, и (б) условия ценной бумаги. Базовый актив, предоставленный в качестве обеспечения, используется для оценки сроков и сумм денежных потоков, таких как выплаты процентов и основной суммы по ипотеке или кредитной карте;
  - понимание условий ценной бумаги, что включает в себя оценку предусмотренных договором прав на потоки денежных средств, например порядка погашения, а также всех случаев невыполнения обязательств. Порядок погашения, часто называемый очередностью удовлетворения требований, определяет условия, согласно которым держателям одних классов ценных бумаг выплаты производятся раньше (долг первой очереди), чем держателям других (субординированный долг). Права держателей каждого класса ценных бумаг на потоки денежных средств, часто называемые очередностью использования денежных средств, а также допущения относительно сроков и сумм денежных потоков используются для расчета ряда ожидаемых денежных потоков по каждому классу ценных бумаг. Затем производится дисконтирование ожидаемых потоков денежных средств с целью получения расчетной справедливой стоимости.
51. На денежные потоки по ценной бумаге, обеспеченной активами, может оказывать влияние досрочное погашение залогового обеспечения, а также потенциальный риск невыполнения обязательств и уровень возникающего в связи с этим ожидаемого убытка. Допущения в отношении досрочного погашения (если уместно) обычно основываются на сравнении рыночных процентных ставок по аналогичному обеспечению со ставками по базовому активу, предоставленному в качестве обеспечения ценной бумаги. Например, в случае снижения рыночных процентных ставок по ипотечным кредитам могут наблюдаться более высокие темпы досрочного погашения ипотечных кредитов, представляющих собой предмет обеспечения ценной бумаги, чем предполагалось первоначально. Для оценки вероятного невыполнения обязательств и уровня убытков требуется тщательная оценка актива, предоставленного в качестве обеспечения, и заемщиков; это необходимо для того, чтобы рассчитать ожидаемый процент невыполненных обязательств. Например, если актив, предоставленный в качестве обеспечения, включает жилищную ипотеку, на уровень убытков может оказывать влияние оценка цен на жилье в течение срока действия ценной бумаги.

### Внешние источники ценовой информации

52. Организации могут использовать внешние источники ценовой информации для того, чтобы получить данные для определения справедливой стоимости. Для подготовки финансовой отчетности организации, включая оценку финансовых инструментов и подготовку раскрываемой в финансовой отчетности информации по данным инструментам, могут потребоваться знания и опыт, которыми руководство не располагает. У организаций не всегда имеются возможности для разработки надлежащих методов оценки, в том числе моделей, которые могут быть использованы при оценке, поэтому они могут использовать внешние источники ценовой информации для получения оценки или подготовки информации, подлежащей раскрытию в финансовой отчетности. Это особенно характерно для малых организаций или организаций, которые не проводят операций с финансовыми инструментами в больших объемах (например, нефинансовые организации, в которых имеются казначейские отделы). Даже если руководство использовало внешние источники ценовой информации, в итоге ответственность за оценку несет руководство.
53. Кроме того, внешние источники ценовой информации могут использоваться в тех случаях, когда организация не в состоянии определить цену для имеющегося у нее объема ценных бумаг в сжатые сроки. Такая ситуация нередко возникает у инвестиционных фондов, которые вкладывают средства в обращающиеся ценные бумаги и обязаны ежедневно определять чистую

<sup>9</sup> Ценная бумага, обеспеченная активами, представляет собой финансовый инструмент, обеспеченный пулом базовых активов (известных как залоговое обеспечение, например дебиторская задолженность по кредитным картам или автокредиты), стоимость и доходность которого формируются за счет этих базовых активов.

стоимость активов. В других организациях руководство внедряет собственный процесс определения цены, но при этом использует внешние источники ценовой информации для подтверждения собственных оценок.

54. В силу одной или нескольких из этих причин при оценке ценных бумаг большинство организаций использует внешние источники ценовой информации либо в качестве основного источника информации, либо в качестве источника информации для подтверждения собственных оценок. Внешние источники ценовой информации подразделяются на следующие категории:
- информационно-ценовые агентства, в том числе агентства, предоставляющие информацию о консенсусных ценах;
  - брокеры, предоставляющие брокерские котировки.

#### Ценовые агентства

55. От информационно-ценовых агентств организации получают цены и связанные с ними данные по широкому кругу финансовых инструментов. Эти агентства часто выполняют ежедневную оценку финансовых инструментов в больших объемах. Такие оценки могут быть получены в результате сбора рыночных данных и информации о ценах из самых разнообразных источников, включая активных участников рынка («маркет-мейкеров»), а иногда в результате использования собственных методов оценки для получения оценок справедливой стоимости. Для определения цены информационно-ценовые агентства могут использовать сочетание нескольких подходов. Информационно-ценовые агентства часто используются как источник информации для расчета цен на основе исходных данных 2-го уровня. В информационно-ценовых агентствах может быть внедрена эффективная система контроля за порядком расчета цен, и в число их клиентов часто входят самые разнообразные организации, включая инвесторов-продавцов и инвесторов-покупателей, операционные и организационно-контрольные отделы, аудиторов и другие организации.
56. У информационно-ценовых агентств нередко имеется формализованный процесс, в рамках которого клиенты могут оспорить цены, полученные от агентства. В рамках этих процессов, обеспечивающих клиентам возможность оспорить полученную цену, обычно требуется, чтобы клиент представил доказательства, подтверждающие альтернативную цену, при этом претензии подразделяются на категории в зависимости от качества представленных доказательств. Например, претензия на основании совершенной недавно с этим инструментом операции по продаже, о которой ценовому агентству не было известно, может быть удовлетворена, тогда как претензия, основанная на использованных клиентом собственных методах оценки, может быть подвергнута более тщательной проверке. Таким образом, ценовое агентство, среди клиентов которого большое количество ведущих участников рынка (как покупателей, так и продавцов), может иметь возможность постоянно корректировать цены, чтобы они более полно отражали информацию, которой располагают участники рынка.

#### Агентства, предоставляющие информацию о консенсусных ценах

57. Некоторые организации могут использовать ценовые данные, полученные от агентств, предоставляющих информацию о консенсусных ценах. Такие агентства отличаются от остальных информационно-ценовых агентств. Агентства, предоставляющие информацию о консенсусных ценах, получают информацию о цене инструмента от нескольких организаций-участников (пользователей). Каждый пользователь предоставляет информационно-ценовому агентству информацию о своих ценах. Информационно-ценовое агентство рассматривает эту информацию как конфиденциальную и сообщает каждому пользователю консенсусную цену, которая обычно представляет собой среднее арифметическое значение полученных данных после их обработки с целью отсеивания резко отклоняющихся значений. Для некоторых рынков, например рынков необычных производных финансовых инструментов, консенсусные цены могут представлять собой наиболее точную имеющуюся информацию. Однако при оценке репрезентативной достоверности консенсусных цен учитываются многие факторы, к которым относятся, например, следующие:
- отражают ли цены, предоставленные пользователями, цены по фактически совершенным операциям либо только ориентировочные цены, полученные на основе их собственных методов оценки;
  - количество источников, из которых были получены цены;

- качество источников, используемых агентством, предоставляющим информацию о консенсусных ценах;
  - входят ли в число участников опроса ведущие участники рынка.
58. Обычно информацию о консенсусных ценах могут получить только пользователи, которые предоставили агентству свои собственные цены. Следовательно, не все организации будут иметь прямой доступ к консенсусным ценам. Поскольку пользователь обычно не владеет информацией о том, как осуществлялась оценка предоставленных пользователями цен, для подтверждения оценки руководству могут потребоваться другие источники доказательств в дополнение к информации, полученной от агентств, предоставляющих информацию о консенсусных ценах. В частности, это может потребоваться, если источники предоставляют ориентировочные цены, полученные на основе использования их собственных методов оценки, и руководство не может узнать, как эти цены были рассчитаны.

#### Брокеры, предоставляющие брокерские котировки

59. Поскольку брокеры предоставляют котировки своим клиентам только в качестве неосновной услуги, эти котировки во многих отношениях отличаются от цен, полученных в информационно-ценовых агентствах. Брокеры могут неохотно предоставлять информацию о своей процедуре расчета котировки, но они могут иметь доступ к информации об операциях, которой, возможно, не владеет ценовое агентство. Брокерские котировки могут быть твердыми или индикативными. Индикативные котировки представляют собой наиболее точную оценку брокером справедливой стоимости, тогда как твердые котировки указывают на цену, по которой брокер готов провести операцию. Твердые котировки – это убедительное доказательство справедливой стоимости. Индикативные котировки менее убедительны из-за отсутствия прозрачности в том, что касается методов, которые были применены брокером при определении котировки. Кроме того, тщательность, с которой осуществляется контроль над котировками брокера, часто будет различаться в зависимости от того, имеется ли такая же ценная бумага в собственном портфеле брокера. Брокерские котировки часто применяются к ценным бумагам, при оценке которых используются исходные данные 3-го уровня, и иногда эти котировки могут представлять собой единственную информацию, которую можно получить из внешних источников.

#### Другие вопросы, связанные с внешними источниками ценовой информации

60. Понимание порядка расчета цены источниками ценовой информации позволяет руководству установить, пригодна ли такая информация для использования при проведении собственной оценки, в том числе в качестве исходных данных при применении своего метода оценки. Руководство может также определить, к какой категории следует отнести ценную бумагу с точки зрения уровня исходных данных для целей раскрытия информации в финансовой отчетности. Например, внешние источники ценовой информации могут оценивать финансовые инструменты с использованием собственных моделей, и руководству важно понимать методологию, допущения и данные, которые были использованы в модели.
61. Если в основе оценок справедливой стоимости, полученных из внешних источников ценовой информации, не лежат текущие цены активного рынка, руководству потребуется оценить, были ли оценки справедливой стоимости получены способом, который не противоречит требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Для понимания оценки справедливой стоимости руководству необходимо знать следующее:
- каким образом была получена оценка справедливой стоимости (например, была ли справедливая стоимость определена с помощью метода оценки), чтобы установить, не противоречит ли метод оценки справедливой стоимости цели, для достижения которой она была проведена;
  - что представляют собой котировки – ориентировочные цены, индикативный спред или обязывающее предложение;
  - как часто проводится оценка справедливой стоимости внешними источниками ценовой информации, что позволит установить, отражает ли она рыночные условия на дату оценки.

Если руководство понимает, на чем основаны котировки, установленные внешними источниками ценовой информации для конкретных финансовых инструментов, держателем которых является

организация, руководству легче оценить значимость и надежность этого доказательства с точки зрения его пригодности для подтверждения оценок руководства.

62. Индикаторы цены, полученные из разных источников, могут различаться. Понимание порядка формирования этих индикаторов цены и изучение указанных расхождений помогают руководству подтвердить информацию, которая была использована при проведении оценки финансовых инструментов, чтобы оценить, является ли оценка обоснованной. Простой расчет среднего арифметического значения по предоставленным котировкам без проведения дополнительного исследования, вероятно, будет неприемлем, потому что из всего диапазона цен одна цена может наиболее точно отражать справедливую стоимость, и эта цена не обязательно будет средней арифметической величиной. Чтобы определить, являются ли обоснованными его собственные оценки финансовых инструментов, руководство может:
- рассмотреть вопрос о том, не являются ли фактически совершенные операции вынужденными в отличие от операций между покупателями и продавцами, желающими совершить данную операцию. Такую цену нельзя будет использовать для целей сравнения;
  - проанализировать ожидаемые в будущем денежные потоки по финансовому инструменту. Полученные результаты могут отражать наиболее адекватные ценовые данные;
  - в зависимости от характера ненаблюдаемых данных, экстраполировать наблюдаемые на рынке цены на ненаблюдаемые цены (например, могут иметься наблюдаемые цены на финансовые инструменты со сроком погашения до десяти лет, но не более, однако кривую цены по десятилетним финансовым инструментам можно экстраполировать на период, превышающий десять лет, и она будет служить индикатором). Экстраполяцию следует применять с осторожностью, чтобы она не распространялась на период, который настолько далеко отстоит от кривой наблюдаемых на рынке цен, что связь с этими ценами при экстраполяции может стать слишком слабой и ненадежной;
  - сравнить между собой цены на финансовые инструменты в рамках портфеля, чтобы удостовериться в том, что цены на аналогичные финансовые инструменты соответствуют друг другу;
  - использовать две модели или более для подтверждения результатов, полученных в рамках каждой модели, с учетом использованных в каждой модели данных и допущений, или
  - оценить изменения цен на соответствующие инструменты хеджирования и залоговое обеспечение.

Кроме того, чтобы вынести суждение относительно своей оценки, организация может рассмотреть и другие факторы, которые могут быть применимы конкретно к ее обстоятельствам.

#### Привлечение экспертов-оценщиков

63. Для проведения оценки своих ценных бумаг или какой-либо их части руководство может привлечь эксперта-оценщика из инвестиционного банка, брокерской или иной организации, занимающейся оценкой. В отличие от случаев, когда используются информационно-ценовые агентства или брокеры, руководству проще получить доступ к информации об используемых данных и методологии, когда оно привлекает эксперта для проведения оценки по его поручению. Даже если руководство привлекло эксперта, в итоге ответственность за оценку несет руководство.

#### Вопросы, связанные с финансовыми обязательствами

64. Важным аспектом оценки финансовых активов и финансовых обязательств является понимание воздействия кредитного риска. Такая оценка отражает кредитоспособность и финансовую устойчивость как эмитента, так и гаранта кредитной поддержки. В некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности оценка финансового обязательства предполагает, что данное обязательство переходит к участнику рынка на дату оценки. В отсутствие наблюдаемых данных о цене финансового обязательства его величина обычно определяется с использованием того же метода, который использовал бы контрагент для оценки стоимости соответствующего актива, за исключением случаев, когда имеются факторы, специфичные для данного обязательства



(например, повышение кредитного качества за счет третьей стороны). В частности, часто бывает сложно<sup>10</sup> оценить собственный кредитный риск организации.

#### Представление и раскрытие информации о финансовых инструментах

65. В большинстве концепций подготовки финансовой отчетности содержится требование о раскрытии в финансовой отчетности информации, позволяющей ее пользователям эффективно оценивать влияние операций, которые организация проводит с финансовыми инструментами, включая информацию о рисках и факторах неопределенности, связанных с финансовыми инструментами.
66. В большинстве концепций требуется раскрывать как количественные данные, так и качественную информацию (включая учетную политику), относящуюся к финансовым инструментам. В большинстве концепций подготовки финансовой отчетности содержится большое количество требований к бухгалтерскому учету в отношении представления и раскрытия информации об оценках справедливой стоимости в финансовой отчетности, и эти требования гораздо шире, чем просто оценка финансовых инструментов. Например, раскрываемая качественная информация о финансовых инструментах содержит важные контекстуальные данные, касающиеся параметров финансовых инструментов и будущих потоков денежных средств по этим инструментам. Такие данные помогут проинформировать инвесторов о рисках, которым подвергается организация.

#### Категории раскрываемой информации

67. Требования к раскрытию информации включают следующее:
- (a) раскрытие количественных данных, рассчитанных на основе сумм, отраженных в финансовой отчетности (например, категории финансовых активов и обязательств);
  - (b) раскрытие количественных данных, которые требуют применения значительных суждений (например, анализ чувствительности по каждому виду рыночных рисков, которым подвергается организация);
  - (c) раскрытие качественной информации, например описание системы управления финансовыми инструментами; целей; имеющихся средств контроля, политики и процессов для управления каждым видом риска, возникающим в связи с финансовыми инструментами, а также методов, используемых для оценки рисков.
68. Чем выше чувствительность оценки к изменению конкретной переменной, тем больше вероятность того, что потребуется раскрытие информации, указывающее на наличие факторов неопределенности, связанных с оценкой. Кроме того, в некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности может содержаться требование о раскрытии информации об анализе чувствительности, в том числе о последствиях изменений в допущениях, используемых в методах оценки, которые применяет организация. Например, раскрытие дополнительной информации о финансовых инструментах, оцениваемых по справедливой стоимости, исходные данные по которым отнесены к 3-му уровню в иерархической структуре оценки справедливой стоимости, необходимо для информирования пользователей финансовой отчетности о последствиях тех оценок справедливой стоимости, в которых используются наиболее субъективные исходные данные.
69. В некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности содержится требование о раскрытии информации, позволяющей пользователям финансовой отчетности оценить характер и объем возникающих в связи с финансовыми инструментами рисков, которым подвержена организация на отчетную дату. Эта раскрываемая информация может содержаться в примечаниях к финансовой отчетности или в разделе «Анализ и оценка руководством финансового положения и результатов деятельности» в годовом отчете, на который дается перекрестная ссылка в проаудированной финансовой отчетности. Объем раскрываемой информации зависит от степени, в которой организация подвергается рискам, возникающим в связи с финансовыми инструментами, и включает раскрытие качественной информации по следующим вопросам. В том числе:

<sup>10</sup> Собственный кредитный риск – это величина изменения справедливой стоимости, не связанного с изменением рыночных условий.

- подверженность рискам и факторы, способствующие их возникновению, включая возможные последствия для будущих потребностей организации в ликвидности и залоговом обеспечении;
- цели, политика и процессы в области управления рисками в организации и методы, используемые для оценки риска;
- изменения в подверженности рискам или в целях, политике и процессах в области управления рисками по сравнению с предыдущим периодом.

## Раздел II. Особенности аудита финансовых инструментов

70. Из-за действия некоторых факторов аудит финансовых инструментов может сильно усложниться. Например:

- как у руководства, так и у аудитора могут возникнуть трудности с пониманием характера финансовых инструментов, цели их использования и рисков, которым подвергается организация;
- рыночные настроения и ликвидность могут быть подвержены резким изменениям, что вынуждает руководство эффективно управлять рисками;
- могут возникнуть сложности с получением доказательств для подтверждения оценки;
- отдельные платежи, связанные с определенными финансовыми инструментами, могут оказаться значительными, в результате чего может возрасти риск присвоения активов;
- отраженные в финансовой отчетности суммы, относящиеся к финансовым инструментам, могут быть незначительными, однако с этими финансовыми инструментами могут быть связаны значительные риски и подверженность внешнему воздействию;
- несколько сотрудников могут оказывать значительное влияние на операции с финансовыми инструментами, проводимые организацией, особенно в тех случаях, когда их вознаграждение увязано с выручкой от операций с финансовыми инструментами, и другие сотрудники организации могут чрезмерно полагаться на этих лиц.

В связи с указанными факторами риски и соответствующие обстоятельства могут быть неочевидны, что может повлиять на оценку аудитором рисков существенного искажения финансовой отчетности, а скрытые риски могут быстро реализоваться, особенно в неблагоприятных рыночных условиях.

### Профессиональный скептицизм<sup>11</sup>

71. Для оценки аудиторских доказательств, имеющей первостепенное значение, требуется применение профессионального скептицизма, благодаря которому аудитор также постоянно отслеживает возможные признаки предвзятости руководства. Это означает, что аудитор, помимо прочего, должен ставить под сомнение противоречащие аудиторские доказательства и надежность документов, ответов на запросы и прочей информации, полученной от руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление. Кроме того, аудитор должен уделять особое внимание факторам, которые могут указывать на возможное искажение информации вследствие ошибок или недобросовестных действий, а также рассматривать вопрос о достаточности и надлежащем характере полученных аудиторских доказательств в свете конкретных обстоятельств.
72. Профессиональный скептицизм необходимо применять при любых обстоятельствах, при этом потребность в применении профессионального скептицизма возрастает по мере увеличения сложности финансовых инструментов, например, когда требуется:
- оценить, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства, что может представлять особую сложность в тех случаях, если используются модели или нужно установить, являются ли рынки неактивными;
  - оценить суждения руководства и наличие предпосылок для предвзятости руководства при использовании организацией применимой концепции подготовки финансовой отчетности, в частности выбор руководством методов оценки, использование допущений при

<sup>11</sup> МСА 200, пункт 15.

применении методов оценки, а также поиск решений в обстоятельствах, когда суждения аудитора и руководства различаются;

- сделать выводы на основании полученных аудиторских доказательств, например оценить обоснованность оценок, подготовленных экспертами руководства, и установить, обеспечивает ли раскрытие информации в финансовой отчетности ее достоверное представление.

#### Вопросы планирования<sup>12</sup>

73. При планировании аудита в центре внимания аудитора находятся следующие вопросы:

- понимание требований к бухгалтерскому учету и раскрытию информации;
- понимание финансовых инструментов, которые могут оказывать влияние на организацию, а также целей их использования и связанных с ними рисков;
- определение потребности в специальных знаниях и навыках при проведении аудита;
- понимание и оценка системы внутреннего контроля с учетом проводимых организацией операций с финансовыми инструментами и ее информационных систем, которые входят в объем аудита;
- понимание характера, роли и деятельности службы внутреннего аудита;
- понимание используемой руководством процедуры оценки финансовых инструментов, в том числе вопроса о том, привлекало ли руководство к этой оценке эксперта или обслуживающую организацию;
- оценка рисков существенного искажения и меры, принимаемые в ответ на эти риски.

#### Понимание требований к бухгалтерскому учету и раскрытию информации

74. Согласно МСА 540 аудитор должен понимать требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, касающиеся оценочных значений, в том числе требования к соответствующей раскрываемой информации и нормативные требования.<sup>13</sup> Требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности в отношении финансовых инструментов могут быть сложными сами по себе и предусматривать раскрытие большого объема информации. Ознакомление с настоящим Международным отчетом о практике аудита не заменяет собой всестороннее понимание всех требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности. В некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности требуется рассмотрение таких вопросов, как:

- учет хеджирования;
- учет прибылей или убытков, полученных в «первый день»;
- операции по признанию и прекращению признания финансовых инструментов;
- собственный кредитный риск;
- переход и прекращение признания рисков, в частности в тех случаях, когда организация участвовала в создании и структурировании сложных финансовых инструментов.

#### Изучение финансовых инструментов

75. Параметры финансовых инструментов могут содержать определенные элементы скрытых рисков и подверженности внешнему воздействию. Изучение инструментов, в которые организация вложила средства и которые сопряжены с рисками для организации, в том числе параметров инструментов, помогает аудитору выявить следующее:

- имеется ли неотражение или неточное отражение в учете важных аспектов операции;
- носит ли оценка надлежащий характер;

<sup>12</sup> В МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» рассматриваются обязанности аудитора, связанные с планированием аудита финансовой отчетности.

<sup>13</sup> МСА 540, пункт 8(а).

- понимает ли организация в полной мере риски, присущие финансовым инструментам, и управляет ли она этими рисками;
  - отнесены ли финансовые инструменты должным образом к категориям краткосрочных и долгосрочных активов и обязательств.
76. Ниже приведены примерные вопросы, которые аудитор может рассмотреть при изучении финансовых инструментов организации:
- виды финансовых инструментов, в связи с которыми организация подвергается рискам;
  - цели, для которых они используются;
  - понимание руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, финансовых инструментов, порядка их использования и требований к бухгалтерскому учету этих инструментов;
  - точные условия и параметры этих инструментов для обеспечения возможности полного понимания последствий операций с финансовыми инструментами и (особенно в случае связанных между собой операций) общего воздействия этих операций;
  - их соответствие общей стратегии организации в области управления рисками.

В процессе изучения финансовых инструментов аудитор может получать информацию в ходе проведения опроса сотрудников службы внутреннего аудита, функции управления рисками (при наличии таких функций и служб), а также обсуждений с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

77. В некоторых случаях в договоре, в том числе в договоре, предметом которого является нефинансовый инструмент, может содержаться производный финансовый инструмент. Согласно некоторым концепциям подготовки финансовой отчетности, в ряде случаев разрешается или требуется отделять такие «встроенные» производные финансовые инструменты от основного договора. При изучении аудитором рисков, которым подвергается организация, ему поможет понимание используемых руководством процедур для выявления и учета встроенных производных финансовых инструментов.

*Привлечение к проведению аудита лиц, обладающих специальными знаниями и навыками*<sup>14</sup>

78. Компетентность аудитора является одним из основных вопросов при аудите, включающем проверку финансовых инструментов, особенно сложных финансовых инструментов. В соответствии с МСА 220<sup>15</sup> руководитель задания должен удостовериться в том, что аудиторская группа и любые эксперты аудитора, которые не входят в состав аудиторской группы, в совокупности обладают надлежащей компетентностью и необходимыми возможностями для выполнения аудиторского задания в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями, а также для выпуска аудиторского заключения, которое будет носить надлежащий характер с учетом обстоятельств данного задания. Кроме того, согласно соответствующим этическим требованиям<sup>16</sup> аудитор должен установить, не возникнет ли в связи с принятием задания какая-либо угроза соблюдению основополагающих принципов, включая принципы профессиональной компетентности и добросовестности. В приведенном ниже пункте 79 представлены примеры вопросов, которые могут представлять важность для аудитора при рассмотрении финансовых инструментов.

<sup>14</sup> Если такое лицо обладает знаниями и опытом в области аудита и бухгалтерского учета, независимо от того, является ли данное лицо сотрудником организации или привлеченным специалистом, данное лицо рассматривается как входящее в состав аудиторской группы и на него распространяются требования МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности». Если такое лицо обладает знаниями и опытом в другой области (кроме аудита и бухгалтерского учета), такое лицо считается экспертом аудитора и к нему применяются положения МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора». В МСА 620 разъясняется, что установление различия между специализацией в области бухгалтерского учета и аудита и знаниями и опытом в другой области представляет собой предмет профессионального суждения, при этом отмечается, что можно установить различие между знанием методов бухгалтерского учета финансовых инструментов (знания и опыт в области бухгалтерского учета и аудита) и владением сложными методами оценки финансовых инструментов (знания и опыт в другой области, кроме бухгалтерского учета и аудита).

<sup>15</sup> МСА 220, пункт 14.

<sup>16</sup> Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, выпущенный Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров, пункты 210.1 и 210.6.

79. Следовательно, при аудите финансовых инструментов, возможно, потребуется привлечь одного или нескольких экспертов или специалистов, осведомленных, в частности, в следующих областях:

- понимание финансовых инструментов, используемых организацией, а также их параметров, включая уровень сложности. Использование специальных знаний и навыков может потребоваться, чтобы проверить, отражены ли в финансовой отчетности все аспекты финансового инструмента и связанные с этим вопросы, и оценить, была ли в достаточной степени раскрыта необходимая информация в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности в случаях, когда требуется раскрытие информации о рисках;
- понимание применимой концепции подготовки финансовой отчетности, особенно когда имеются области, подверженные различным интерпретациям, либо когда существующая практика непоследовательна или только формируется.
- понимание правовых, нормативных и налоговых последствий операций с финансовыми инструментами, в том числе может ли организация истребовать исполнение договоров (например, анализ базовых договоров), может потребовать специальных знаний и навыков;
- оценка рисков, присущих финансовому инструменту;
- оказание аудиторской группе помощи в сборе аудиторских доказательств для подтверждения оценок руководства или для разработки точечной оценки или оценки диапазона, особенно в случаях, когда справедливая стоимость определяется с использованием сложной модели; когда отсутствуют активные рынки и трудно получить данные и допущения;
- оценка общих средств контроля информационных технологий, особенно в организациях, осуществляющих операции с финансовыми инструментами в больших объемах. Информационные системы в таких организациях могут быть крайне сложными, например, когда передача, обработка и администрирование важной информации об этих финансовых инструментах, а также получение доступа к ней осуществляются с помощью электронных средств. Кроме того, такие информационные системы могут предусматривать предоставление соответствующих услуг обслуживающей организацией.

80. В зависимости от характера финансовых инструментов и использования конкретных видов таких инструментов, а также от сложностей, связанных с их бухгалтерским учетом, и рыночных условий у аудиторской группы может возникнуть необходимость в обращении за консультацией<sup>17</sup> к другим специалистам в области бухгалтерского учета и аудита (как к сотрудникам аудиторской организации, так и привлеченным специалистам), которые обладают необходимыми знаниями и опытом в области методологии бухгалтерского учета и аудита. При этом принимаются во внимание следующие факторы:

- возможности и компетентность аудиторской группы, в том числе опыт ее членов;
- параметры используемых организацией финансовых инструментов;
- выявленные необычные обстоятельства или риски, связанные с заданием, а также потребности в применении профессионального суждения, особенно по вопросам существенности и значительных рисков;
- рыночные условия.

#### *Изучение системы внутреннего контроля*

81. В МСА 315 (пересмотренном) устанавливаются требования, согласно которым аудитор обязан изучить организацию и ее окружение, в том числе систему внутреннего контроля. Изучение организации и ее окружения, в том числе системы внутреннего контроля, является непрерывным, динамичным процессом сбора, уточнения и анализа информации на всех этапах аудита. Полученное понимание позволяет аудитору выявить и оценить риски существенного

<sup>17</sup> В соответствии с требованиями пункта 18(b) МСА 220 руководитель задания должен удостовериться в том, что в ходе выполнения задания члены аудиторской группы провели надлежащие консультации как внутри аудиторской группы, так и между членами аудиторской группы и другими специалистами соответствующего уровня (из числа сотрудников аудиторской организации или сторонних специалистов).

искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок составления финансовой отчетности и таким образом обеспечить основу для разработки и реализации мер в ответ на оцененные риски существенного искажения. Характер и уровень средств контроля, которые могут быть внедрены в организации, обычно определяются с учетом объема и разнообразия операций с финансовыми инструментами, которые проводит организация. Понимание процессов мониторинга и контроля операций с финансовыми инструментами помогает аудитору определить характер, сроки и объем аудиторских процедур. В Приложении описаны средства контроля, которые могут существовать в организации, осуществляющей операции с финансовыми инструментами в большом объеме.

#### *Изучение характера, роли и деятельности функции внутреннего аудита*

82. Во многих крупных организациях служба внутреннего аудита может осуществлять деятельность, благодаря которой высшее руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, имеют возможность проверять и оценивать внедренные в организации средства контроля, относящиеся к использованию финансовых инструментов. Служба внутреннего аудита может оказывать содействие в выявлении рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок. Однако знания и навыки, которые требуются службе внутреннего аудита для понимания и выполнения процедур, обеспечивающих уверенность руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении надлежащего использования организацией финансовых инструментов, обычно значительно отличаются от знаний и навыков, необходимых для обеспечения уверенности в отношении других составляющих деятельности. Вопрос о том, в какой мере служба внутреннего аудита обладает знаниями и навыками, необходимыми для того, чтобы заниматься (и уже занимается) рассмотрением операций с финансовыми инструментами, осуществляемых организацией, как и вопрос о компетентности и объективности функции внутреннего аудита, является важным для внешнего аудитора при принятии им решения о том, соответствует ли служба внутреннего аудита общей стратегии аудита и плану аудита.

83. Работа службы внутреннего аудита может иметь особое значение в следующих областях:<sup>18</sup>

- подготовка общего обзора с указанием объемов использования финансовых инструментов;
- оценка надлежащего характера политики и процедур, а также их соблюдения руководством;
- оценка эффективности контрольных действий в отношении операций с финансовыми инструментами;
- оценка систем, имеющих отношение к операциям с финансовыми инструментами;
- анализ, позволяющий определить, осуществляется ли выявление и оценка новых рисков, связанных с финансовыми инструментами, и управление этими рисками.

#### *Изучение методологии, используемой руководством при оценке финансовых инструментов*

84. В обязанности руководства по подготовке финансовой отчетности входит соблюдение требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности к оценке финансовых инструментов. В соответствии с МСА 540<sup>19</sup> аудитор обязан понять, как руководство получает оценочные значения и какие данные лежат в их основе. В подходе руководства к оценке также учитывается выбор надлежащей методологии оценки и уровень доказательств, которые предполагается получить. Для целей оценки справедливой стоимости организация разрабатывает соответствующую методологию для проведения оценки справедливой стоимости финансовых инструментов, в которой учитывается вся имеющаяся рыночная информация, относящаяся к этой оценке. Всестороннее понимание оцениваемого финансового инструмента позволяет организации выявить и оценить имеющуюся рыночную информацию по идентичным или аналогичным инструментам, которую следует отразить в методике оценки.

#### **Оценка рисков существенного искажения и меры, принимаемые в ответ на эти риски**

<sup>18</sup> Работа, выполняемая другими функциями, такими как функция управления рисками, функция анализа моделей и функция технического контроля, также может иметь значение.

<sup>19</sup> МСА 540, пункт 8(с).

*Общие вопросы, связанные с финансовыми инструментами*

85. В МСА 540<sup>20</sup> разъясняется, что степень неопределенности оценки влияет на риск существенного искажения оценочных значений. Использование более сложных финансовых инструментов, например таких, для которых характерен высокий уровень неопределенности и нестабильность будущих потоков денежных средств, может привести к возрастанию рисков существенного искажения, особенно в отношении оценки. К прочим факторам, которые влияют на риск существенного искажения, относятся следующие:

- объем финансовых инструментов, в связи с которыми организация подвергается рискам;
- условия финансового инструмента, в том числе содержатся ли в самом финансовом инструменте другие финансовые инструменты;
- характер выполненных работ.

*Факторы риска недобросовестных действий<sup>21</sup>*

86. В тех случаях, когда система вознаграждения зависит от доходов, получаемых в результате использования финансовых инструментов, могут возникать стимулы для недобросовестного составления финансовой отчетности сотрудниками. При оценке риска недобросовестных действий может оказаться важным понимание того, какая связь существует между политикой организации в области вознаграждения и готовностью организации к принятию на себя рисков, а также какие стимулы могут возникать в связи с этим у руководства и трейдеров.

87. Сложная ситуация на финансовых рынках может создавать дополнительные стимулы для недобросовестных действий при составлении финансовой отчетности со стороны руководства или рядовых сотрудников. К таким стимулам относится стремление обеспечить себе получение премий, скрыть недобросовестные действия либо ошибки руководства или рядовых сотрудников, избежать нарушения нормативов, установленных органами регулирования, нормативов ликвидности и лимитов заимствования или избежать отражения убытков в отчетности. Например, в периоды нестабильности на рынке у организации могут возникать непредвиденные убытки в результате чрезмерных колебаний рыночных цен, установления неожиданно низкого уровня цен на активы, принятия неправильных решений в рамках торговых операций или по другим причинам. Кроме того, проблемы с финансированием ставят в трудное положение руководство, которое обеспокоено вопросами финансовой состоятельности бизнеса.

88. Присвоение активов и недобросовестное составление финансовой отчетности часто могут сопровождаться действиями в обход системы контроля, которая при обычных обстоятельствах может функционировать эффективно. К таким действиям может относиться игнорирование средств контроля за данными и допущениями и средств углубленного контроля за процессами, что позволяет скрыть убытки или хищения. Например, сложная рыночная ситуация может усилить давление, заставляя скрывать торговые операции или производить их взаимозачет с целью возмещения убытков.

*Оценка рисков существенного искажения*

89. В соответствии с МСА 315 (пересмотренным) оценка аудитором выявленных рисков на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности включает в себя оценку разработки и реализации системы внутреннего контроля. Такая оценка создает основу для рассмотрения надлежащей методологии аудита для разработки и проведения дальнейших аудиторских процедур в соответствии с МСА 330, включая процедуры проверки по существу и тесты средств контроля. На выбор методологии влияет понимание аудитором системы внутреннего контроля в той ее части, которая важна для аудита, включая эффективность контрольной среды и функции управления рисками, объем и сложность деятельности организации, а также вопрос о том, основана ли проводимая аудитором оценка риска существенного искажения на предположении о том, что система внутреннего контроля функционирует эффективно.

90. В процессе аудита, по мере получения дополнительной информации, оценка аудитором риска существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности может меняться. Сохранение бдительности в ходе аудита, например, при проверке бухгалтерских

<sup>20</sup> МСА 540, пункт 2.

<sup>21</sup> Требования и указания в отношении факторов риска недобросовестных действий см. в МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности».

записей или документов, может способствовать выявлению аудитором договоренностей или прочих сведений, которые могут свидетельствовать о наличии финансовых инструментов, которые ранее не были указаны руководством или информация о которых не была раскрыта аудитору. К таким бухгалтерским записям и документам могут относиться, например:

- протоколы заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление;
- счета за услуги профессиональных консультантов организации и переписка с этими консультантами.

*Факторы, которые необходимо учитывать при определении целесообразности и объемов тестирования операционной эффективности средств контроля*

91. Предположение об эффективном функционировании средств контроля может чаще использоваться при выполнении заданий для финансовых организаций, в которых внедрены надежные системы внутреннего контроля, а следовательно, тестирование средств контроля может представлять собой эффективный способ получения аудиторских доказательств. Если в организации имеется отдел торговых операций, одни только тесты по существу могут не обеспечить достаточные надлежащие аудиторские доказательства вследствие большого объема договоров и использования различных систем. Однако тесты средств контроля сами по себе также недостаточны, поскольку в соответствии с МСА 330 аудитор обязан разработать и выполнить процедуры проверки по существу в отношении каждого существенного класса операций, остатка по счету или раскрытия информации.<sup>22</sup>
92. Организации, которые проводят торговые операции в большом объеме и активно используют финансовые инструменты, могут иметь более сложные средства контроля и эффективную функцию управления рисками, а следовательно, аудитор с большей вероятностью будет тестировать средства контроля при получении доказательств относительно:
  - возникновения, полноты, точности операций и правильности их отнесения к соответствующему периоду;
  - существования и полноты остатков по счету, а также прав и обязательств в отношении этих остатков.
93. В организациях с относительно малым объемом операций с финансовыми инструментами:
  - руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, могут иметь лишь ограниченное представление о финансовых инструментах и их влиянии на деятельность организации;
  - организация может иметь финансовые инструменты всего нескольких видов, и они могут быть мало связаны или вообще не связаны между собой;
  - маловероятно, что в организации существует сложная контрольная среда (например, у организации может не быть средств контроля, описанных в Приложении);
  - для оценки своих инструментов руководство может использовать ценовую информацию, полученную от внешних источников ценовой информации;
  - средства контроля за использованием ценовой информации, полученной от внешних источников ценовой информации, могут быть упрощенными.
94. Если организация проводит относительно мало операций с финансовыми инструментами, аудитор может довольно легко понять, для каких целей организация использует финансовые инструменты, а также изучить их параметры. В таких случаях значительная часть аудиторских доказательств, вероятнее всего, по своему характеру будет представлять собой доказательства, полученные в результате проведения процедур проверки по существу, и аудитор может выполнить большинство аудиторских процедур в конце года, а подтверждения, полученные от внешних сторон, с большой вероятностью обеспечат доказательства в отношении полноты, точности и существования операций.
95. При принятии решения о характере, сроках проведения и объеме тестирования средств контроля аудитор может рассмотреть такие факторы, как:
  - характер, частота проведения и объем операций с финансовыми инструментами;

<sup>22</sup> МСА 330, пункт 18.



- эффективность средств контроля, в том числе разработаны ли они надлежащим образом в ответ на риски, возникающие в связи с объемом проводимых организацией операций с финансовыми инструментами, и существует ли в организации система управления деятельностью, связанной с финансовыми инструментами;
- значимость конкретных средств контроля для общих целей системы внутреннего контроля и контрольных процедур, внедренных в организации, включая сложность информационных систем, предназначенных для поддержки операций с финансовыми инструментами;
- мониторинг средств контроля и недостатки, выявленные в процедурах контроля;
- области, к которым относятся средства контроля, например средства контроля, относящиеся к применению суждений, в отличие от средств контроля за подтверждающими данными. Проведение тестов по существу с большей вероятностью даст эффективные результаты, чем выполнение процедур с опорой на средства контроля, связанные с применением суждения;
- компетентность лиц, выполняющих контрольные действия. Например, достаточно ли у организации ресурсов, в том числе в стрессовые периоды, и возможностей, чтобы провести оценку финансовых инструментов, в связи с которыми она подвержена рискам, и проверить результаты такой оценки;
- периодичность выполнения данных контрольных действий;
- уровень точности, который должны обеспечивать средства контроля;
- доказательства выполнения контрольных действий;
- сроки проведения ключевых операций с финансовыми инструментами, например, проводятся ли они незадолго до окончания периода.

#### *Процедуры проверки по существу*

96. Разработка процедур проверки по существу включает в себя рассмотрение следующих вопросов:

- Использование аналитических процедур<sup>23</sup>. Хотя выполненные аудитором аналитические процедуры могут быть действенными в качестве процедур оценки рисков, поскольку они предоставляют аудитору информацию о деятельности организации, они могут быть менее результативными в качестве процедур проверки по существу, если выполняются в отсутствие других процедур. Это происходит потому, что из-за сложного взаимодействия факторов, влияющих на оценку, часто бывает трудно заметить появление необычных тенденций.
- Нестандартные операции. Многие финансовые операции представляют собой договоры, заключенные по результатам переговоров между организацией и ее контрагентом (которые часто называются внебиржевыми сделками). Если операции с финансовыми инструментами не являются стандартными и не проводятся в рамках обычной деятельности организации, процедуры проверки по существу могут оказаться наиболее эффективным средством для достижения запланированных целей аудита. В тех случаях, когда операции с финансовыми инструментами не являются частью обычной деятельности организации, в аудиторских процедурах, которые проводятся в ответ на оцененные риски, в том числе при разработке и в ходе выполнения аудиторских процедур, учитывается возможное отсутствие у организации опыта в этой области.
- Наличие доказательств. Например, если организация использует внешние источники ценовой информации, от организации, вероятно, нельзя будет получить доказательства в отношении соответствующих предпосылок составления финансовой отчетности.
- Процедуры, выполняемые в других областях аудита. Процедуры, выполняемые в других областях учета, охватываемых финансовой отчетностью, могут обеспечить

<sup>23</sup> В соответствии с требованиями пункта 6(b) МСА 315 (пересмотренного), в качестве процедур оценки риска аудитор обязан выполнять аналитические процедуры, которые будут способствовать оценке риска существенного искажения, чтобы создать основу для разработки и реализации мер в ответ на оцененные риски. Согласно пункту 6 МСА 520 «Аналитические процедуры» аудитор обязан использовать аналитические процедуры при формировании общего вывода в отношении финансовой отчетности. Аналитические процедуры могут выполняться и на других этапах аудита.

доказательства, подтверждающие полноту отражения операций с финансовыми инструментами. К таким процедурам могут относиться тесты поступлений денежных средств и выплат после отчетной даты, а также поиск не отраженных в учете обязательств.

- Выбор статей для тестирования. В некоторых случаях в портфель финансовых инструментов входят инструменты, характеризующиеся различным уровнем сложности и подвергающиеся разным рискам. В этих случаях может быть полезной выборка с применением профессионального суждения.
97. Например, в случае с ценной бумагой, обеспеченной активами, при выборе мер в ответ на риски существенного искажения, возникающие в связи с этой ценной бумагой, аудитор может рассмотреть возможность выполнения некоторых из следующих аудиторских процедур:
- проверка договорной документации с целью изучения условий ценной бумаги, актива, предоставленного в качестве обеспечения, и прав держателей ценных бумаг каждого класса;
  - направление запроса о применяемой руководством процедуре оценки денежных потоков;
  - оценка обоснованности допущений, таких как доля досрочно погашенных кредитов, процент невыполненных обязательств и уровень убытков;
  - изучение метода, который применяется для определения очередности использования денежных средств;
  - сравнение результатов оценки справедливой стоимости с результатами оценки других ценных бумаг с аналогичными условиями и залоговым обеспечением;
  - повторное выполнение расчетов.

#### *Тесты двойного назначения*

98. Несмотря на то, что цель теста средств контроля отличается от цели детального теста, выполнение тестов обоих видов одновременно может быть эффективно, например:
- проведение теста средств контроля и детального теста в отношении одной и той же операции (например, тестирование на предмет наличия подписанного договора и надлежащего отражения параметров финансового инструмента в сводной таблице) или
  - тестирование средств контроля при тестировании применяемой руководством процедуры проведения оценки.

#### *Сроки проведения аудиторских процедур<sup>24</sup>*

99. После оценки рисков, связанных с финансовыми инструментами, аудиторская группа устанавливает сроки проведения запланированных тестов средств контроля и аудиторских процедур проверки по существу. Сроки проведения запланированных аудиторских процедур варьируются в зависимости от ряда факторов, включая периодичность проведения контрольной операции, значимость контролируемой деятельности и соответствующий риск существенного искажения.
100. Хотя основную часть аудиторских процедур, связанных с оценкой и представлением данных, необходимо проводить в конце периода, аудиторские процедуры, относящиеся к другим предпосылкам составления финансовой отчетности, таким как полнота и существование, могут быть с пользой протестированы в промежуточном периоде. Например, в промежуточном периоде можно выполнить тесты в отношении более стандартных средств контроля, таких как средства контроля информационных технологий или санкционирование новых продуктов. Кроме того, может оказаться полезным тестирование операционной эффективности средств контроля за процедурой утверждения новых продуктов путем сбора аудиторских доказательств за промежуточный период, свидетельствующих об утверждении нового финансового инструмента руководителем надлежащего уровня.
101. Аудиторы могут выполнить некоторые тесты в отношении моделей по состоянию на промежуточную дату, например, путем сопоставления результатов, полученных с

<sup>24</sup> В пунктах 11–12 и 22–23 МСА 330 установлены требования, касающиеся случая, когда аудитор выполняет процедуры в промежуточный период, и объясняется, как можно использовать такие аудиторские доказательства.

использованием модели, с рыночными операциями. Еще одна возможная процедура на промежуточную дату для инструментов, по которым имеются наблюдаемые исходные данные, заключается в тестировании обоснованности ценовой информации, предоставленной внешним источником ценовой информации.

102. Вопросы, требующие применения более значительных суждений, часто тестируются ближе к концу года или в конце года, поскольку:
- оценки могут значительно измениться за короткий промежуток времени, в связи с чем становится трудно сопоставить и сверить остатки по счетам на промежуточную дату со сравнительной информацией на отчетную дату;
  - в интервале времени между промежуточным периодом и концом года организация может провести операции с финансовыми инструментами в увеличенном объеме;
  - бухгалтерские записи, отражаемые вручную, можно провести только после окончания отчетного периода;
  - нестандартные или крупные операции могут быть проведены в конце отчетного периода.

*Процедуры, относящиеся к проверке полноты, точности, существования, возникновения, а также прав и обязательств*

103. Для проверки ряда предпосылок составления финансовой отчетности могут быть использованы многие из аудиторских процедур. Например, с помощью процедур, которые проводятся для проверки существования остатка по счету на конец периода, будет также проверено возникновение класса операций и, кроме того, они помогут установить, были ли операции отнесены к соответствующему периоду. Это объясняется тем, что в основе финансовых инструментов лежат юридически оформленные договоры, и при проверке точности отражения операции аудитор может также удостовериться в ее существовании и получить доказательство, подтверждающее одновременно такие предпосылки составления финансовой отчетности, как возникновение, права и обязательства, а также подтвердить, что операции отражены в правильном отчетном периоде.
104. Процедуры, которые могут обеспечить аудиторские доказательства, подтверждающие такие предпосылки составления финансовой отчетности, как полнота, точность и существование, включают в себя следующее:
- Внешнее подтверждение<sup>25</sup> в отношении банковских счетов, торговых операций и отчетных документов депозитария. Такое подтверждение можно получить напрямую от контрагента (в том числе банковские подтверждения), при этом ответ направляется непосредственно аудитору. В качестве альтернативного варианта эту информацию можно получить из систем контрагента по каналу передачи данных. В таких случаях при оценке надежности доказательств, полученных в результате подтверждения, аудитор может рассмотреть средства контроля, предназначенные для того, чтобы предотвратить искажение данных в компьютерных системах, через которые осуществляется передача информации. Если подтверждения не получены, аудитор может получить доказательства, проанализировав договоры и протестировав соответствующие средства контроля. Однако внешние подтверждения часто не обеспечивают достаточных аудиторских доказательств в отношении предпосылки составления финансовой отчетности, касающейся оценки, хотя они могут способствовать выявлению каких-либо имеющихся дополнительных соглашений.
  - Проверка результатов сверки выписок или данных, полученных от депозитариев, с собственными бухгалтерскими записями организации. Для этого может быть необходимо оценить средства контроля информационных технологий, относящиеся к автоматизированным процессам сверки, и определить, были ли обнаруженные при сверке расхождения надлежащим образом проанализированы и устранены.

<sup>25</sup> В МСА 505 «Внешние подтверждения» рассматриваются вопросы использования аудитором процедур внешнего подтверждения для получения аудиторских доказательств в соответствии с требованиями МСА 330 и МСА 500 «Аудиторские доказательства». См. также бюллетень для сотрудников аудиторских организаций «Новые практические вопросы, возникающие в связи с использованием внешних подтверждений при аудите финансовой отчетности», выпущенный в ноябре 2009 года.

- Анализ бухгалтерских записей и средств контроля за процессом их отражения. С помощью этой процедуры можно, например:
    - установить, были ли бухгалтерские записи сделаны сотрудниками, не обладающими соответствующими полномочиями;
    - выявить необычные и ненадлежащие бухгалтерские записи на конец периода, которые могут иметь отношение к риску недобросовестных действий.
  - Ознакомление с отдельными договорами и анализ документации, подтверждающей операции с финансовыми инструментами, которые проводит организация, в том числе данными бухгалтерского учета. Таким образом можно проверить существование указанных операций и связанные с ними права и обязательства. Например, аудитор может ознакомиться с отдельными договорами и проанализировать подтверждающую документацию, в том числе бухгалтерские записи, отраженные при первоначальном признании договора, а в дальнейшем может также проверить бухгалтерские записи, отраженные для целей оценки. Это позволяет аудитору оценить, были ли в полном объеме выявлены и отражены в учете сложные аспекты, присущие операции. Чтобы убедиться в наличии прав, специалисты, обладающие необходимыми знаниями и опытом, должны рассмотреть юридически оформленные сделки и связанные с ними риски.
  - Тестирование средств контроля, например посредством повторного применения средства контроля.
  - Анализ применяемой в организации системы управления претензиями. Наличие неотраженных операций может привести к тому, что организация не осуществит выплату денежных средств контрагенту. Такие операции могут быть обнаружены в результате проведения анализа полученных претензий.
  - Ознакомление с генеральными соглашениями о взаимозачете с целью выявления неотраженных инструментов.
105. Эти процедуры особенно важны для некоторых финансовых инструментов, таких как производные финансовые инструменты или гарантии. Это объясняется тем, что для них могут не требоваться крупные первоначальные вложения, а значит, выявить их существование, вероятно, будет трудно. Например, встроенные производные финансовые инструменты часто содержатся в договорах, представляющих собой нефинансовые инструменты, которые могут быть не включены в процедуры подтверждения данных.

### Оценка финансовых инструментов

#### *Требования к составлению финансовой отчетности*

106. В концепциях достоверного представления финансовой отчетности часто используются иерархические структуры оценки справедливой стоимости, в качестве примера можно привести МСФО и ОПБУ США; Обычно это означает, что с ростом неопределенности оценки повышаются требования к объему и степени детализации раскрываемой информации. Для проведения разграничения между уровнями иерархии может потребоваться применение суждения.
107. Аудитор может счесть полезным изучение того, какое место занимают финансовые инструменты в иерархической структуре оценки справедливой стоимости. По мере увеличения неопределенности оценки, как правило, повышается риск существенного искажения финансовой отчетности и уровень аудиторских процедур, которые надлежит применить. Использование исходных данных 3-го уровня и некоторых данных 2-го уровня в иерархической структуре оценки справедливой стоимости может оказаться полезным индикатором степени неопределенности оценки. Исходные данные 2-го уровня варьируются от вполне доступных данных до данных, которые ближе к 3-му уровню. Аудитор оценивает имеющиеся доказательства и приходит к пониманию как иерархической структуры оценки справедливой стоимости, так и риска предвзятости руководства при распределении финансовых инструментов по категориям в соответствии с иерархией справедливой стоимости.
108. В соответствии с МСА 540<sup>26</sup> аудитор должен рассмотреть принятые в организации политику в области оценки и методологию оценки с точки зрения данных и допущений, используемых при

<sup>26</sup> МСА 540, пункт 8(с).

применении методологии оценки. Во многих случаях применимая концепция подготовки финансовой отчетности часто не предполагает использование конкретной методологии оценки. В таких случаях к вопросам, которые могут иметь значение для понимания аудитором используемых руководством методов оценки финансовых инструментов, относятся, например, следующие:

- имеется ли у руководства формализованная политика в области оценки и, в случае наличия такой политики, оформлена ли документально надлежащим образом методика оценки, которая применяется к финансовым инструментам в соответствии с данной политикой;
- в результате использования каких моделей может возникать самый большой риск существенного искажения;
- как при выборе конкретного метода оценки руководство учитывало сложность оценки финансового инструмента;
- повышается ли риск существенного искажения в связи с тем, что руководство разработало собственную модель для оценки финансовых инструментов или отклоняется от методики оценки, которая широко используется для оценки конкретного финансового инструмента;
- использовало ли руководство внешние источники ценовой информации;
- обладают ли необходимой квалификацией и опытом лица, участвующие в разработке и применении метода оценки, в том числе привлекался ли к этой работе эксперт руководства;
- имеются ли признаки предвзятости руководства при выборе применяемого метода оценки.

*Оценка риска существенного искажения, связанного с оценкой*

109. К факторам, которые аудитор рассматривает, чтобы определить, являются ли используемые организацией методы оценки надлежащими в данных обстоятельствах, а также внедрены ли средства контроля за использованием методов оценки, могут относиться следующие:

- являются ли методы оценки широко распространенными в практике других участников рынка и имеются ли примеры получения с помощью этих методов надежной оценки цен на основе данных о рыночных операциях;
- дают ли методы оценки результаты в соответствии со своим назначением, не было ли допущено ошибок при их разработке, особенно таких, которые проявляются в экстремальных условиях, и были ли эти методы объективно проверены и утверждены. На наличие ошибок могут указывать непоследовательные изменения относительно контрольных показателей;
- учтены ли в методах оценки неотъемлемые риски, присущие оцениваемому финансовому инструменту, включая кредитоспособность контрагента, а также собственный кредитный риск в случае применения этих методов для оценки финансовых обязательств;
- насколько методы оценки подстраиваются под рынок, в том числе насколько они чувствительны к изменениям рыночных параметров;
- обеспечивается ли непротиворечивое использование рыночных параметров и допущений и является ли изменение в используемых методах оценки, рыночных параметрах и допущениях обоснованным с учетом новых условий;
- указывают ли результаты анализа чувствительности на то, что незначительные и умеренные изменения в допущениях оказывают значительное влияние на изменение оценок;
- какова организационная структура и, в частности, имеется ли в организации отдел, который отвечает за разработку моделей для оценки определенных инструментов, особенно если используются исходные данные 3-го уровня. Например, сотрудники отдела по разработке моделей, который участвует в формировании цен по сделкам, менее объективны по сравнению с сотрудниками подразделения, которое функционально и организационно отделено от операционной функции;

- компетентность и объективность лиц, отвечающих за разработку и применение методов оценки, включая соответствующий опыт руководства в применении конкретных моделей, которые, возможно, были разработаны недавно.

Кроме того, аудитор (или эксперт аудитора) может самостоятельно разработать один или несколько методов оценки, чтобы сопоставить результаты, полученные с их помощью, с результатами, полученными с применением методов оценки, которые использует руководство.

#### Значительные риски

110. По результатам процедуры оценки риска аудитор может выявить один или несколько значительных рисков, относящихся к оценке финансовых инструментов, при наличии любого из следующих обстоятельств:
- высокий уровень неопределенности, связанной с оценкой финансовых инструментов (например, финансовых инструментов, для оценки которых используются ненаблюдаемые данные);<sup>27</sup>
  - отсутствие достаточных доказательств, подтверждающих оценку финансовых инструментов организации, проведенную руководством;
  - недостаточное понимание руководством финансовых инструментов организации либо отсутствие у руководства знаний и опыта, необходимых для того, чтобы провести оценку этих инструментов должным образом, включая отсутствие возможности определить, требуются ли корректировки оценки;
  - недостаточное понимание руководством сложных требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности в отношении оценки финансовых инструментов и раскрытия соответствующей информации, а также неспособность руководства выносить суждения, необходимые для надлежащего выполнения этих требований;
  - внесение значительных корректировок в результаты, полученные при применении методов оценки, если в применимой концепции подготовки финансовой отчетности предусмотрено требование или разрешение вносить такие корректировки.
111. В отношении оценочных значений, в связи с которыми возникают значительные риски, МСА 540<sup>28</sup> требует, чтобы в дополнение к другим процедурам проверки по существу, выполняемым с целью соблюдения требований МСА 330, аудитор оценил следующее:
- (a) как руководство рассматривало альтернативные допущения или результаты и почему оно отклонило их; как руководство иным образом решало вопрос неопределенности оценки при определении оценочного значения;
  - (b) являются ли обоснованными значительные допущения, использованные руководством;
  - (c) намерение и способность руководства следовать определенному плану действий, если это имеет отношение к обоснованности значительных допущений или надлежащему использованию руководством применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
112. Когда активность на рынках снижается, изменение обстоятельств может привести к переходу от оценки по рыночной стоимости к оценке с использованием модели либо может вызвать замену одной конкретной модели на другую. Руководству может быть трудно принять меры в ответ на изменения рыночной ситуации, если у него отсутствует соответствующая политика до момента наступления этих изменений. Кроме того, у руководства могут отсутствовать знания и опыт, необходимые для разработки модели в срочном порядке или для выбора метода оценки, который надлежит использовать при таких обстоятельствах. Даже в случае применения методов оценки на систематической основе руководству необходимо постоянно проверять, имеют ли методы оценки и допущения, используемые для определения стоимости финансовых инструментов, по-прежнему надлежащий характер. Кроме того, методы оценки могли быть выбраны в период,

<sup>27</sup> Если аудитор установил, что вследствие высокой степени неопределенности, связанной с оценкой сложных финансовых инструментов, возникает значительный риск, аудитор должен в соответствии с требованиями МСА 540 выполнить процедуры проверки по существу и оценить, достаточно ли полно раскрыта информация о неопределенности оценки этих инструментов. См. МСА 540, пункты 11, 15 и 20.

<sup>28</sup> МСА 540, пункты 15(a)–(b).

когда обоснованная рыночная информация была доступна, но с помощью этих методов нельзя получить обоснованную оценку в условиях непредвиденного ухудшения ситуации.

113. Вероятность проявления руководством предвзятого отношения, преднамеренного или непреднамеренного, возрастает с повышением субъективности оценки и уровня ее неопределенности. Например, руководство может предпочесть не учитывать наблюдаемые на рынке данные или допущения и вместо этого использовать модель собственной разработки, если она дает более благоприятные результаты. Даже если нет злого умысла, может присутствовать естественное желание вынести субъективное суждение для получения наиболее благоприятного результата из имеющегося широкого диапазона возможных значений, а не того результата в данном диапазоне, который может считаться наиболее соответствующим требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Признаком предвзятости руководства также может служить замена одного метода оценки на другой в разные периоды в отсутствие очевидной и обоснованной причины такой замены. Хотя субъективным решениям, относящимся к оценке финансовых инструментов, присуща та или иная форма предвзятости руководства, при наличии намерения ввести в заблуждение пользователей отчетности такая предвзятость по своему характеру представляет собой недобросовестное действие.

#### *Разработка методологии аудита*

114. При тестировании процедуры проведения руководством оценки финансовых инструментов и принятии мер в ответ на оцененные риски существенного искажения аудитор обязан в соответствии с МСА 540<sup>29</sup> выполнить одну или несколько из следующих процедур с учетом характера оценочных значений:

- (a) протестировать процедуру получения руководством оценочного значения и данные, на основе которых это значение было определено (включая методы оценки, которые организация использовала для этой цели);
- (b) протестировать операционную эффективность средств контроля за процессом получения руководством оценочного значения вместе с выполнением надлежащих процедур проверки по существу;
- (c) разработать самостоятельно точечную оценку или оценку диапазона для анализа точечной оценки руководства;
- (d) определить, могут ли события, которые происходили до даты аудиторского заключения, обеспечить аудиторские доказательства, подтверждающие оценочное значение.

По мнению многих аудиторов, тестирование процедуры получения руководством оценочного значения и данных, на основе которых это значение было определено, в сочетании с тестированием операционной эффективности средств контроля представляет собой результативную и эффективную методологию аудита. Хотя события после отчетной даты могут предоставить некоторые доказательства, касающиеся оценки финансовых инструментов, при использовании этих доказательств, вероятно, потребуется принять во внимание другие факторы, чтобы учесть любые изменения в рыночных условиях после отчетной даты.<sup>30</sup> Если у аудитора отсутствует возможность протестировать процедуру получения руководством оценочного значения, он может самостоятельно разработать точечную оценку или оценку диапазона.

115. Как описывается в Разделе I, для оценки справедливой стоимости финансовых инструментов руководство может:

- использовать данные, полученные от внешних источников ценовой информации;
- собрать данные для разработки собственной оценки с использованием различных методов оценки, включая модели;
- привлечь эксперта для разработки оценки.

Во многих случаях руководство может использовать сочетание этих подходов. Например, руководство может внедрить собственный процесс определения цены, но при этом

<sup>29</sup> МСА 540, пункты 12–14.

<sup>30</sup> В пунктах А63–А66 МСА 540 представлены примеры некоторых факторов, которые, возможно, требуется принять во внимание.

использовать внешние источники ценовой информации для подтверждения собственных оценок.

*Особенности аудита в случае использования руководством внешних источников ценовой информации*

116. При оценке имеющихся у организации финансовых инструментов руководство может использовать внешние источники ценовой информации, такие как информационно-ценовые агентства или брокеры. Понимание порядка использования руководством информации и методов работы информационно-ценового агентства помогает аудитору определить характер и объем аудиторских процедур, которые необходимо выполнить.
117. В случае использования руководством внешних источников ценовой информации аудитору, вероятно, следует рассмотреть следующие вопросы:
- Тип внешнего источника ценовой информации. Некоторые внешние источники ценовой информации предоставляют больше информации о своих рабочих процессах. Например, информационно-ценовое агентство часто предоставляет информацию о методологии, допущениях и данных, используемых при оценке финансовых инструментов на уровне класса активов. В отличие от информационно-ценовых агентств, брокеры часто не предоставляют либо предоставляют в ограниченном объеме информацию о своих исходных данных и допущениях, используемых для получения котировки.
  - Характер используемых исходных данных и уровень сложности метода оценки. Данные по ценам, полученные от внешних источников ценовой информации, могут различаться по степени их надежности в зависимости от того, относятся ли они к категории наблюдаемых или ненаблюдаемых (и, следовательно, к соответствующему уровню исходных данных в иерархической структуре оценки справедливой стоимости), и от уровня сложности методологии, примененной для оценки конкретного класса ценных бумаг или активов. Например, степень надежности информации о цене долевого инструмента, который активно обращается на ликвидном рынке, выше, чем информации о цене корпоративной облигации, которая обращается на ликвидном рынке, но с которой на дату оценки не совершались торговые операции. В свою очередь степень надежности информации о цене такой облигации выше, чем информации о цене ценной бумаги, обеспеченной активами, оценка которой осуществляется с использованием модели дисконтированных денежных потоков.
  - Репутация и опыт работы внешнего источника ценовой информации. Например, внешний источник ценовой информации может иметь опыт работы с финансовыми инструментами определенного типа и получить признание в качестве эксперта в этой области, но в то же время не обладать аналогичным опытом работы с финансовыми инструментами других видов. В этом смысле опыт предыдущей работы аудитора с внешним источником ценовой информации также может иметь большое значение.
  - Объективность внешнего источника ценовой информации. Например, если цена предоставлена руководству контрагентом, в частности брокером, который продал финансовый инструмент организации, или организацией, у которой имеются тесные связи с аудируемой организацией, данная цена, возможно, не является надежной.
  - Применяемые в организации средства контроля за использованием внешних источников ценовой информации. На уровень надежности оценки справедливой стоимости влияет уровень установленного руководством контроля за оценкой надежности данных, полученных от внешних источников ценовой информации. Например, руководство может внедрить средства контроля, чтобы:
    - проверять и утверждать использование внешнего источника ценовой информации, в том числе принимать во внимание его репутацию, опыт и объективность;
    - определять полноту, значимость и точность цен и связанных с ними данных.
  - Средства контроля, используемые внешним источником ценовой информации. Средства контроля и процедуры, предназначенные для оценки классов активов, представляющих интерес для аудитора. Например, внешний источник ценовой информации может использовать эффективную систему контроля над процессом получения цен, в том числе формализованную процедуру для предъявления заказчиками (как покупателями, так и продавцами) претензий относительно цен, полученных от ценового агентства, если такая претензия подтверждается надлежащим доказательством. Это позволяет внешнему источнику



ценовой информации постоянно корректировать цены с целью обеспечения участников рынка более полной информацией.

118. К возможным подходам к сбору аудиторских доказательств в отношении данных, полученных от внешнего источника ценовой информации, относятся, в частности, следующие:
- для исходных данных 1-го уровня – сопоставление данных, полученных от внешнего источника ценовой информации, с ценами, наблюдаемыми на рынке;
  - анализ раскрываемой информации, предоставленной внешним источником ценовой информации, о внедренных им средствах контроля и процессах, применяемых методах оценки, исходных данных и допущениях;
  - тестирование средств контроля, используемых руководством для оценки надежности данных, полученных от внешних источников ценовой информации;
  - выполнение процедур в отношении внешнего источника ценовой информации с целью изучения и тестирования средств контроля и процессов, методов оценки, исходных данных и допущений, используемых для оценки классов активов или конкретных финансовых инструментов, которые представляют интерес для аудитора;
  - оценка обоснованности цен, полученных от внешнего источника ценовой информации, в сопоставлении с ценами из других внешних источников ценовой информации, а также с оценкой, полученной организацией, и собственной оценкой аудитора;
  - оценка обоснованности методов оценки, допущений и исходных данных;
  - разработка точечной оценки или оценки диапазона по некоторым финансовым инструментам, цены на которые были определены внешним источником ценовой информации, и проведение оценки с целью установить, достаточно ли близки друг к другу полученные результаты;
  - получение отчета аудитора обслуживающей организации в отношении средств контроля в области проверки правильности цен.<sup>31</sup>
119. Получение ценовых данных от нескольких внешних источников ценовой информации может также предоставить полезную информацию относительно неопределенности оценки. Широкий диапазон цен может указывать на более высокую степень неопределенности оценки и может предполагать, что финансовый инструмент чувствителен к незначительным изменениям данных и допущений. Узкий диапазон может свидетельствовать о меньшей неопределенности оценки и может предполагать меньшую чувствительность финансового инструмента к изменениям данных и допущений. Хотя получение цен от нескольких источников может быть полезно, особенно при рассмотрении финансовых инструментов, исходные данные по которым относятся к 2-му и 3-му уровням в иерархической структуре оценки справедливой стоимости, само по себе получение цен от нескольких источников, вероятнее всего, не обеспечит достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Это объясняется следующими причинами:
- (а) источники, которые воспринимаются как разные источники ценовой информации, могут использовать один и тот же базовый источник ценовой информации;
  - (б) для отнесения финансового инструмента к определенной категории в иерархической структуре оценки справедливой стоимости может потребоваться понимание исходных данных, которые были использованы внешним источником ценовой информации при определении цены.
120. В некоторых случаях у аудитора может не быть возможности изучить процесс, в рамках которого была получена цена, в том числе средства контроля над тем, насколько надежной является установленная цена, либо у аудитора может не быть доступа к использованной модели, включая допущения и другие исходные данные. В таких случаях в ответ на оцененный риск

<sup>31</sup> Некоторые информационно-ценовые агентства могут предоставлять пользователям своих данных отчеты, в которых они объясняют, как работают их средства контроля за ценовыми данными, то есть отчеты, составленные в соответствии с требованиями Международного стандарта заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3402 «Отчеты, обеспечивающие уверенность в отношении средств контроля обслуживающей организации». Руководство может запросить такой отчет, а аудитор может рассмотреть вопрос о его получении, чтобы понять, как были подготовлены ценовые данные, и оценить, в какой мере можно полагаться на средства контроля в информационно-ценовом агентстве.

аудитор может принять решение о разработке собственной точечной оценки или оценки диапазона, чтобы оценить точечную оценку руководства.

*Особенности аудита в случае оценки руководством справедливой стоимости с использованием модели*

121. В соответствии с пунктом 13(b) МСА 540, если аудитор тестирует процесс определения руководством оценочного значения, он обязан оценить, является ли надлежащим, с учетом конкретных обстоятельств, использованный метод оценки и являются ли обоснованными допущения, использованные руководством, с учетом целей оценки согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
122. Вне зависимости от того, использовало ли руководство внешний источник ценовой информации или собственные методы оценки, для оценки финансовых инструментов, особенно при использовании исходных данных 2-го и 3-го уровня в иерархической структуре оценки справедливой стоимости, часто применяются модели. При определении характера, сроков и объема аудиторских процедур, ориентированных на модели, аудитор может рассмотреть методологию, допущения и данные, используемые в модели. Тестирование всех трех указанных составляющих может стать полезным источником аудиторских доказательств при рассмотрении более сложных финансовых инструментов, например инструментов, для оценки которых используются исходные данные 3-го уровня. Однако, если модель одновременно является и простой, и общепризнанной, например некоторые расчеты цен облигаций, более полезным источником доказательств могут оказаться аудиторские доказательства, полученные в том случае, когда основное внимание уделяется рассмотрению допущений и данных.
123. Тестирование модели можно провести с использованием двух основных подходов:
  - (a) аудитор может протестировать модель, которую использовало руководство, рассмотрев уместность применения модели, обоснованность использованных допущений и данных, а также точность математических расчетов, или
  - (b) аудитор может самостоятельно выполнить оценку и затем сопоставить собственный результат с оценкой, проведенной организацией.
124. Если в основе оценки финансовых инструментов лежат ненаблюдаемые исходные данные (то есть данные 3-го уровня), аудитор может рассмотреть в том числе вопрос о том, каким образом руководство подтверждает следующее:
  - какие организации являются участниками рынка, значимыми для финансового инструмента, и каковы их характеристики;
  - как определяются ненаблюдаемые исходные данные при первоначальном признании;
  - какие изменения были внесены руководством в собственные допущения для отражения его мнения о тех допущениях, которые использовали бы участники рынка;
  - учтена ли наиболее точная исходная информация, которая имеется в данных обстоятельствах;
  - как в допущениях учтена информация по сопоставимым операциям (если уместно);
  - каковы результаты анализа чувствительности моделей в случае использования ненаблюдаемых исходных данных и были ли внесены корректировки, чтобы учесть неопределенность оценки.
125. Кроме того, при тестировании аудитором оценок и рассмотрении вопроса о том, представляются ли оценки в целом обоснованными, большое значение имеет знание аудитором специфики отрасли и рыночных тенденций, понимание оценок, выполненных другими организациями (с учетом конфиденциальности), и других индикаторов цены, имеющих отношение к данным оценкам. Если представляется, что оценки постоянно имеют чрезмерно агрессивный или консервативный характер, это может указывать на возможное наличие предвзятости руководства.
126. В случае отсутствия внешних доказательств в форме наблюдаемых на рынке данных особенно важно, чтобы лица, отвечающие за корпоративное управление, уделили должное внимание тому, чтобы понять субъективный характер оценок руководства и изучить доказательства, которые были получены для подтверждения этих оценок. В таких случаях аудитору, возможно, потребуется оценить, были ли проведены тщательный анализ и рассмотрение вопросов, включая соответствующую документацию, на всех надлежащих уровнях руководства в рамках организации, в том числе на уровне лиц, отвечающих за корпоративное управление.

127. В периоды снижения или нарушения обычной активности на рынках или в случае отсутствия наблюдаемых исходных данных оценки руководства могут быть более субъективными и в меньшей степени поддающимися проверке, а значит, в результате они могут оказаться менее надежными. При таких обстоятельствах аудитор может протестировать модель, используя комплекс процедур: тестирование имеющихся в организации средств контроля, оценку структуры и функционирования модели, тестирование допущений и данных, используемых в модели, и сравнение полученных с ее помощью результатов с точечной оценкой или оценкой диапазона, которые были разработаны аудитором, либо с другими методами оценки, применяемыми внешними сторонами<sup>32</sup>.
128. Существует вероятность того, что при тестировании исходных данных, которые используются в методологии оценки, применяемой организацией<sup>33</sup> (например, если такие исходные данные распределяются по категориям в иерархической структуре оценки справедливой стоимости), аудитор также получит доказательства, подтверждающие информацию, которая раскрыта в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Например, процедуры проверки по существу, проводимые аудитором для того, чтобы оценить, являются ли надлежащими исходные данные, применяемые в методе оценки, который использует организация (то есть исходные данные 1-го, 2-го и 3-го уровней), и тестирование анализа чувствительности, выполненного организацией, будут нужны и для того, чтобы аудитор мог оценить, обеспечивает ли раскрытая информация достоверное представление финансовой отчетности.

#### Оценка обоснованности допущений, используемых руководством

129. Используемое в модели допущение может считаться значительным, если приемлемое отклонение от допущения может существенно повлиять на оценку финансового инструмента<sup>34</sup>. Руководство могло рассмотреть альтернативные допущения или результаты путем выполнения анализа чувствительности. Уровень субъективности, связанной с допущениями, влияет на степень неопределенности оценки, в итоге аудитор может сделать вывод о наличии значительного риска, например, в случае использования исходных данных 3-го уровня.
130. Аудиторские процедуры, выполняемые для тестирования допущений, используемых руководством, в том числе допущений, которые используются в качестве исходных данных в моделях, могут включать оценку следующих вопросов:
- использовало ли руководство (и если да, то каким образом) рыночные исходные данные при разработке допущений, так как в целом предпочтительно максимально использовать соответствующие наблюдаемые исходные данные и минимизировать применение ненаблюдаемых исходных данных;
  - не противоречат ли допущения наблюдаемым рыночным условиям и характеристикам финансового актива или финансового обязательства;
  - насколько приемлемы и надежны источники допущений, используемых участниками рынка, и как руководство выбирало допущения, которые оно будет применять, если на рынке существует несколько различных допущений;
  - указывают ли результаты анализа чувствительности на то, что незначительные или умеренные изменения в допущениях приводят к существенным изменениям в оценках.

Дополнительные вопросы, относящиеся к оценке допущений, используемых руководством, рассматриваются в пунктах A77–A83 MCA 540.

131. Рассмотрение аудитором суждений в отношении будущих периодов основывается на информации, имеющейся на момент вынесения суждения. События после отчетной даты могут привести к результатам, противоречащим суждениям, которые на момент их вынесения являлись обоснованными.

<sup>32</sup> В пункте 13(d) MCA 540 приведены требования, которые применяются в том случае, когда аудитор самостоятельно разрабатывает оценку диапазона значений для анализа точечной оценки руководства. Методы оценки, разработанные внешними сторонами и используемые аудитором, при некоторых обстоятельствах могут быть отнесены к работе, выполненной экспертом аудитора, и в таком случае на них распространяются требования MCA 620.

<sup>33</sup> См., например, требования, касающиеся оценки аудитором использованного руководством допущения в отношении значительных рисков, в пункте 15 MCA 540.

<sup>34</sup> См. MCA 540, пункт A107.

132. В некоторых случаях для того, чтобы учесть неопределенность оценки, при расчете приведенной стоимости может быть скорректирована ставка дисконтирования вместо проведения корректировки каждого допущения. В таких случаях выполняемые аудитором процедуры могут быть сосредоточены на ставке дисконтирования. Для этого аудитор может изучить проводимую на рынке торговую операцию с аналогичной ценной бумагой с целью сопоставления используемых ставок дисконтирования или разработать собственную модель для расчета ставки дисконтирования, которую он затем может сравнить со ставкой, использованной руководством.

*Особенности аудита в случае привлечения организацией эксперта руководства*

133. Как обсуждалось в Разделе I, руководство может привлечь эксперта-оценщика для проведения оценки некоторых или всех своих ценных бумаг. В роли таких экспертов могут выступать брокеры, инвестиционные банки, информационно-ценовые агентства, предоставляющие также услуги по экспертной оценке, или другие специализированные организации-оценщики.

134. В пункте 8 МСА 500 содержатся требования, которые должен соблюдать аудитор при оценке доказательств, полученных от привлеченного руководством эксперта. Объем аудиторских процедур в отношении эксперта руководства и выполненной этим экспертом работы зависит от значимости работы эксперта для целей, стоящих перед аудитором. Оценка надлежащего характера работы привлеченного руководством эксперта помогает аудитору оценить, обеспечивают ли цены или оценки, предоставленные экспертом руководства, достаточные надлежащие аудиторские доказательства для подтверждения оценок. К примерам процедур, которые может выполнить аудитор, относятся следующие:

- оценка компетентности, возможностей и объективности эксперта руководства, например: взаимоотношений эксперта и организации; его репутации и положения на рынке; опыта работы эксперта с конкретным типом инструментов; понимания им требований соответствующей концепции подготовки финансовой отчетности, применимых к оценке;
- изучение работы эксперта руководства, например, посредством оценки надлежащего характера примененного метода или методов оценки, ключевых рыночных параметров и допущений, которые используются при применении метода или методов оценки;

оценка приемлемости результатов работы такого эксперта для использования в качестве аудиторских доказательств. На этом этапе основное внимание уделяется оценке надлежащего характера работы эксперта на уровне отдельного финансового инструмента. Для выборки соответствующих инструментов, вероятно, целесообразно разработать оценку самостоятельно (см. пункты 136–137 о разработке точечной оценки или оценки диапазона) с использованием различных данных и допущений, а затем сравнить эту оценку с оценкой, полученной экспертом руководства;

- другие процедуры могут включать:
  - моделирование разных допущений для получения допущений в рамках другой модели и последующее рассмотрение обоснованности полученных таким способом допущений;
  - сравнение точечных оценок руководства с точечными оценками аудитора, чтобы установить, оказываются ли оценки руководства постоянно выше или постоянно ниже оценок аудитора.

135. Для оказания помощи руководству в оценке финансовых инструментов организации эксперт руководства может разработать или определить допущения. Такие допущения, в случае их использования руководством, становятся допущениями руководства, которые аудитору необходимо рассмотреть в том же порядке, что и другие допущения руководства.

*Разработка точечной оценки или оценки диапазона*

136. Чтобы разработать оценку диапазона, которая будет использована для анализа обоснованности оценки, выполненной руководством, аудитор может разработать метод оценки и скорректировать исходные данные и допущения, использованные при применении метода оценки. Информация, содержащаяся в пунктах 106–135 настоящего отчета, может помочь аудитору разработать точечную оценку или оценку диапазона. В соответствии с МСА 540<sup>35</sup>, если аудитор использует

<sup>35</sup> МСА 540, пункт 13(c).

допущения или методологии, отличающиеся от тех, которые были применены руководством, он обязан получить достаточное понимание допущений или методологий руководства, чтобы установить, что в аудиторской оценке диапазона учтены соответствующие переменные значения, и проанализировать все значительные расхождения с оценками руководства. Для определения обоснованности оценки руководства аудитор может счесть полезным привлечь к работе эксперта аудитора.

137. В некоторых случаях аудитор может сделать вывод о невозможности получения достаточных доказательств в результате предпринятых им попыток изучить допущения или методологию, использованные руководством, например в том случае, если внешний источник ценовой информации использует модели и программное обеспечение собственной разработки и не предоставляет доступ к соответствующей информации. В таких случаях аудитор, возможно, будет не в состоянии получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оценки, если он не сможет выполнить другие процедуры в ответ на риски существенного искажения, такие как разработка собственной точечной оценки или оценки диапазона для анализа точечной оценки руководства.<sup>36</sup> В МСА 705<sup>37</sup> описаны последствия, возникающие в том случае, если аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

### **Представление и раскрытие информации о финансовых инструментах**

138. В обязанности руководства входит подготовка финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.<sup>38</sup> В концепциях подготовки финансовой отчетности часто содержится требование о раскрытии в финансовой отчетности информации, позволяющей ее пользователям эффективно оценивать влияние операций, которые организация проводит с финансовыми инструментами, включая риски и факторы неопределенности, связанные с финансовыми инструментами. Значимость раскрытия информации об основе оценки возрастает с повышением уровня неопределенности оценки финансовых инструментов, а также зависит от уровня исходных данных в иерархической структуре оценки справедливой стоимости.
139. В заявлениях о соответствии финансовой отчетности требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности руководство в явной или неявной форме представляет предпосылки составления финансовой отчетности, касающиеся представления и раскрытия различных элементов финансовой отчетности и соответствующей информации, подлежащей раскрытию. Предпосылки, касающиеся представления и раскрытия информации, включают в себя следующее:
- (a) факт наступления события и права и обязательства, то есть все раскрытые факты, операции и прочие вопросы существовали и относятся к организации;
  - (b) полнота, то есть в финансовую отчетность включена вся информация, подлежащая раскрытию;
  - (c) классификация и понятность, то есть финансовая информация надлежащим образом представлена и описана, подлежащая раскрытию информация ясно сформулирована;
  - (d) точность и оценка, то есть финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в виде надлежащих сумм.

Аудиторские процедуры, связанные с раскрытием информации, которая относится к аудиту, разрабатываются с учетом этих предпосылок.

#### *Процедуры, связанные с представлением и раскрытием информации о финансовых инструментах*

140. К вопросам, которые особенно важны для представления и раскрытия информации о финансовых инструментах, относятся следующие:
- концепции подготовки финансовой отчетности обычно содержат требования, касающиеся дополнительного раскрытия информации об оценках и связанных с ними рисках и факторах неопределенности, с целью добавления сведений и предоставления пояснений в

<sup>36</sup> МСА 540, пункт 13(d).

<sup>37</sup> МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

<sup>38</sup> См. пункты 4 и A2 МСА 200.

отношении активов, обязательств, доходов и расходов. Аудитору может потребоваться сконцентрировать внимание на раскрытии информации о рисках и анализе чувствительности. Информация, полученная в ходе выполнения аудитором процедур оценки рисков и тестирования контрольных действий, может предоставить аудитору доказательства, позволяющие ему сделать вывод о том, соответствует ли информация, раскрытая в финансовой отчетности, требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Например, это может быть информация о следующем:

- о целях и стратегии использования организацией финансовых инструментов, включая официально утвержденную учетную политику организации;
- концепции внутреннего контроля организации в области управления рисками, связанными с финансовыми инструментами;
- рисках и факторах неопределенности, связанных с финансовыми инструментами;
- информация может быть получена не из традиционных систем, используемых для подготовки финансовой отчетности, а из других систем, например систем управления рисками. К примерам проведения процедур, которые аудитор может выбрать в ответ на оцененные риски, связанные с раскрытием информации, относится тестирование:
  - процесса, используемого для получения раскрытой информации;
  - операционной эффективности средств контроля над данными, которые используются при подготовке раскрываемой информации;
- в связи с финансовыми инструментами, которым присущ значительный риск<sup>39</sup>, даже если раскрываемая информация соответствует требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности, аудитор может сделать вывод о том, что информация о неопределенности оценки раскрыта в недостаточном объеме с учетом соответствующих обстоятельств и фактов и, следовательно, финансовая отчетность не обеспечивает достоверного представления информации. В МСА 705 содержатся указания, касающиеся отражения в аудиторском мнении ситуации, когда аудитор считает, что информация, раскрытая руководством в финансовой отчетности, является недостаточной либо вводит пользователей отчетности в заблуждение;
- аудиторы могут также рассмотреть вопрос о том, является ли раскрываемая информация полной и понятной. Например, в финансовую отчетность или прилагаемые отчеты может быть включена вся значимая информация, но она может быть не увязана между собой в достаточной степени для того, чтобы пользователи финансовой отчетности могли понять финансовое положение организации, либо качественная информация может быть раскрыта в степени, недостаточной для того, чтобы отраженные в финансовой отчетности суммы были понятными. Например, даже если организация включила в раскрываемую информацию анализ чувствительности, эта информация может не содержать полного описания рисков и факторов неопределенности, которые могут возникать в связи с изменениями в оценке, возможного влияния на специальные условия кредитных договоров, требований к обеспечению и ситуации с ликвидностью организации. МСА 260<sup>40</sup> содержит требования и указания относительно информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, включая мнение аудитора о значительных качественных аспектах практики ведения бухгалтерского учета в организации, в том числе об учетной политике, оценочных значениях и раскрытии информации в финансовой отчетности.

141. Рассмотрение надлежащего характера представления информации, например в отношении классификации финансовых инструментов как краткосрочных и долгосрочных при тестировании по существу, имеет значение для оценки аудитором представления и раскрытия информации.

#### Прочие важные особенности аудита

<sup>39</sup> В соответствии с пунктом 20 МСА 540 аудитор обязан выполнить дополнительные процедуры в отношении раскрываемой информации, относящейся к оценочным значениям, в связи с которыми возникают значительные риски. Эти процедуры проводятся для того, чтобы оценить, является ли достаточным раскрытие в финансовой отчетности информации относительно неопределенности оценки в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

<sup>40</sup> МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление».

*Письменные заявления*

142. В соответствии с МСА 540 аудитор обязан получить письменные заявления от руководства, а также в случае необходимости и от лиц, отвечающих за корпоративное управление, относительно того, считают ли они обоснованными значительные допущения, использованные при формировании оценочных значений.<sup>41</sup> Согласно МСА 580<sup>42</sup>, если аудитор решит, что помимо запроса таких заявлений ему необходимо получить одно или несколько письменных заявлений для обоснования прочих аудиторских доказательств, имеющих отношение к финансовой отчетности, или одну или несколько определенных предпосылок составления финансовой отчетности, аудитор должен запросить такие дополнительные письменные заявления. В зависимости от объема и степени сложности операций с финансовыми инструментами письменные заявления, запрашиваемые для подтверждения прочих доказательств, полученных в отношении финансовых инструментов, могут охватывать следующие аспекты:

- цели, с которыми руководство использует финансовые инструменты, например хеджирование, управление активами и обязательствами или инвестирование;
- заявления, касающиеся надлежащего характера представления финансовой отчетности (например, отражение операций с финансовыми инструментами как операций по продаже или как операций по финансированию);
- заявления о раскрытии в финансовой отчетности информации о финансовых инструментах, например о том, что:
  - в учете отражены все операции с финансовыми инструментами;
  - выявлены все встроенные производные финансовые инструменты;
- заявления о том, были ли все операции проведены на рыночных условиях и по рыночной цене;
- условия, на которых проводились операции;
- надлежащий характер оценок финансовых инструментов;
- заявления о том, имеются ли какие-либо дополнительные соглашения, связанные с финансовыми инструментами;
- заявления о том, заключила ли организация какие-либо опционные договоры;
- намерение и способность руководства выполнить определенные действия<sup>43</sup>;
- заявления о том, требуют ли какие-либо события после отчетной даты корректировки оценок и информации, раскрываемой в финансовой отчетности.

*Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и другими лицами*

143. Из-за факторов неопределенности, связанных с оценкой финансовых инструментов, вопросы потенциального влияния на финансовую отчетность каких-либо значительных рисков, вполне вероятно, будут представлять интерес для лиц, отвечающих за корпоративное управление. Аудитор может проинформировать их о характере и последствиях значительных допущений, использованных при оценке справедливой стоимости, степени субъективности, присущей разработке допущений, и относительной существенности объектов, оцениваемых по справедливой стоимости, для финансовой отчетности в целом. Кроме того, в связи с потребностью в надлежащих средствах контроля над обязательствами по заключению договоров, представляющих собой финансовые инструменты, и над процедурами последующей оценки может возникнуть необходимость в информационном взаимодействии с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

<sup>41</sup> МСА 540, пункт 22. В пункте 4 МСА 580 «Письменные заявления» указано, что сами по себе письменные заявления руководства не предоставляют достаточных надлежащих аудиторских доказательств по каким-либо затрагиваемым в них вопросам. Если аудитор не имеет возможности иным образом получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, это может привести к ограничению объема аудита, что может отразиться на аудиторском заключении (см. МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»).

<sup>42</sup> МСА 580, пункт 13.

<sup>43</sup> В пункте А80 МСА 540 приведены примеры процедур, которые могут оказаться надлежащими при данных обстоятельствах.

144. В МСА 260 рассматриваются вопросы, касающиеся обязанности аудитора осуществлять информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, при аудите финансовой отчетности. Применительно к финансовым инструментам вопросы, о которых аудитор обязан информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, могут включать следующие:

- недостаточное понимание руководством характера и объема операций с финансовыми инструментами в организации или рисков, связанных с такой деятельностью;
- выявленные аудитором в ходе аудита значительные недостатки в структуре и функционировании систем внутреннего контроля или управления рисками в части операций, проводимых организацией с финансовыми инструментами<sup>44</sup>;
- значительные трудности, с которыми сталкивается аудитор при получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств, которые относятся к оценке, выполненной руководством или экспертом руководства, например, в случае, когда руководство не имеет возможности изучить методологию оценки, допущения и данные, которые были использованы экспертами руководства, и эксперт не предоставляет аудитору эту информацию;
- значительные расхождения в суждениях по поводу оценки между аудитором и руководством или экспертом руководства;
- потенциальное влияние на финансовую отчетность организации существенных рисков и подверженности внешнему воздействию, информацию о которых требуется раскрывать в финансовой отчетности, включая информацию о неопределенности оценки, связанной с финансовыми инструментами;
- точка зрения аудитора в отношении надлежащего характера выбранной учетной политики и представления операций с финансовыми инструментами в финансовой отчетности;
- точка зрения аудитора в отношении качественных характеристик методов ведения учета в организации и отражения финансовых инструментов в финансовой отчетности или отсутствие исчерпывающей и четко сформулированной политики в области приобретения, продажи или использования финансовых инструментов, включая средства операционного контроля, процедуры отнесения финансовых инструментов к инструментам хеджирования и мониторинга рисков.

Надлежащие сроки информационного взаимодействия будут варьироваться в зависимости от конкретных обстоятельств аудиторского задания; может оказаться целесообразным при первой же возможности сообщить о значительной трудности, с которой аудитор столкнулся в ходе аудита, если лица, отвечающие за корпоративное управление, в состоянии помочь аудитору преодолеть эту трудность или представляется вероятным, что она приведет к модифицированному мнению.

#### Информационное взаимодействие с регулирующими и прочими органами

145. В некоторых случаях аудитор может быть обязан<sup>45</sup> (либо может счесть надлежащим) проинформировать напрямую регулирующие или надзорные органы, в дополнение к лицам, отвечающим за корпоративное управление, о вопросах, связанных с финансовыми инструментами. Такое информационное взаимодействие может быть полезным на всех этапах аудита. Например, в некоторых юрисдикциях органы регулирования банковского сектора нацелены на сотрудничество с аудиторами в части обмена информацией о функционировании и

<sup>44</sup> В МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля» установлены требования и представлены указания, касающиеся информирования руководства о недостатках в системе внутреннего контроля, а лиц, отвечающих за корпоративное управление, – о значительных недостатках в системе внутреннего контроля. В нем разъясняется, что недостатки в системе внутреннего контроля могут быть выявлены в ходе выполнения аудитором процедур оценки рисков в соответствии с МСА 315 (пересмотренным) или на любом другом этапе проведения аудита.

<sup>45</sup> Например, согласно требованиям МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности», аудиторы обязаны определить, имеется ли у них обязанность по информированию внешних по отношению к организации сторон о выявленных случаях несоблюдения (или о подозрениях в несоблюдении) законов и нормативных актов. Кроме того, требования, касающиеся информационного взаимодействия аудитора с органами банковского надзора или иными органами, во многих странах могут быть установлены законом, соответствующим документом надзорного органа, официальным соглашением или протоколом.



применении средств контроля над осуществлением операций с финансовыми инструментами, трудностях проведения оценки финансовых инструментов в случае отсутствия активных рынков и соблюдении нормативных актов. Такое сотрудничество может быть полезно аудитору при выявлении рисков существенного искажения финансовой отчетности.

### Примеры средств контроля, связанных с финансовыми инструментами

1. Ниже представлено общее описание и примеры средств контроля, которые могут существовать в организации, которая проводит операции с финансовыми инструментами в большом объеме, независимо от их целей – торговых или инвестиционных. Приведенные примеры не нацелены охватить все возможные варианты, и организации могут создать другую контрольную среду и внедрить другие процессы в зависимости от размера организации, отрасли, в которой они осуществляют свою деятельность, и объема проводимых ими операций с финансовыми инструментами. Дополнительная информация об использовании подтверждений торговых операций и расчетных (клиринговых) палат представлена в пунктах 25–26.
2. Как в любой системе контроля, чтобы избежать риска существенного искажения, иногда требуется продублировать средства контроля на разных уровнях контроля (например, на уровнях предотвращения, обнаружения и мониторинга).

### Контрольная среда организации

#### *Обеспечение наличия квалифицированных специалистов в организации для проведения операций с финансовыми инструментами*

3. Сложность некоторых операций с финансовыми инструментами такова, что в организации может оказаться лишь несколько сотрудников, которые полностью понимают эти операции или обладают опытом и знаниями, которые необходимы для проведения оценки этих инструментов на постоянной основе. Если финансовые инструменты используются при отсутствии в организации соответствующих специалистов, обладающих такой квалификацией, риск существенного искажения финансовой отчетности повышается.

#### *Участие лиц, отвечающих за корпоративное управление*

4. Лица, отвечающие за корпоративное управление, контролируют и утверждают устанавливаемый руководством предел риска, который готова принять на себя организация («аппетит к риску»), и осуществляют надзор за операциями, которые организация проводит с финансовыми инструментами. Политика организации в области приобретения, продажи и удержания финансовых инструментов выстроена в соответствии с готовностью организации принимать на себя риски и с учетом знаний и опыта сотрудников, которые занимаются операциями с финансовыми инструментами. Кроме того, в организации могут быть созданы структуры корпоративного управления и процессы контроля, направленные:
  - (a) на информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, об инвестиционных решениях и возможных последствиях во всех случаях существенной неопределенности оценки;
  - (b) общую оценку готовности организации принять на себя риски при проведении операций с финансовыми инструментами.

#### *Организационная структура*

5. Операции с финансовыми инструментами могут проводиться на централизованной либо децентрализованной основе. Эта деятельность и соответствующий процесс принятия решений в значительной степени зависят от поступления точной, надежной и своевременной управленческой информации. Трудности, связанные со сбором и обобщением такой информации, возрастают с увеличением количества подразделений в организации и направлений ее деятельности. Риски существенного искажения, возникающие в связи с операциями с финансовыми инструментами, могут возрастать по мере повышения степени децентрализации контрольных действий. Эта закономерность особенно справедлива для тех случаев, когда у организации есть несколько территориальных подразделений и некоторые из них могут быть расположены в других странах.

#### *Распределение полномочий и обязанностей*

#### *Политика в области инвестирования и оценки*

6. Указания на покупку, продажу и удержание финансовых инструментов в соответствии с четко сформулированной политикой, утвержденной лицами, отвечающими за корпоративное управление, даются руководством организации, что позволяет ему применять действенный подход к принятию на себя бизнес-рисков и управлению ими. Такая политика наиболее четко сформулирована, если в ней указаны цели организации, связанные с ее деятельностью в области управления рисками, и имеющиеся альтернативные возможности инвестирования и хеджирования для достижения этих целей, а также если в ней отражены следующие аспекты:
- (a) уровень квалификации руководства;
  - (b) уровень сложности систем внутреннего контроля и мониторинга;
  - (c) структура активов и обязательств организации;
  - (d) способность организации поддерживать определенный уровень ликвидности и выдерживать потери капитала;
  - (e) виды финансовых инструментов, которые, по мнению руководства, обеспечат достижение его целей;
  - (f) направления использования финансовых инструментов, которые, по мнению руководства, обеспечат достижение его целей (например, могут ли производные финансовые инструменты использоваться в спекулятивных целях или только в целях хеджирования).
7. Руководство может разработать политику, которая будет соответствовать возможностям организации в области проведения оценки, и внедрить средства контроля, которые будут обеспечивать соблюдение этой политики сотрудниками, которые отвечают за проведение оценки. К этим средствам контроля могут относиться:
- (a) процессы разработки, проверки и утверждения методологий, используемых для получения оценки, в том числе действия, предпринимаемые, чтобы учесть неопределенность оценки;
  - (b) политика, касающаяся максимального использования наблюдаемых исходных данных и видов информации, которую необходимо собрать для подтверждения оценки финансовых инструментов.
8. В малых организациях операции с финансовыми инструментами могут проводиться редко, а руководство может обладать ограниченными знаниями и опытом в этой области. Тем не менее формирование и внедрение политики в области операций с финансовыми инструментами помогает организации определить свою готовность принимать на себя риски («аппетит к риску») и установить, достигается ли заявленная цель с помощью инвестирования в конкретные финансовые инструменты.

#### *Кадровая политика и практика*

9. Организации могут ввести политику, в соответствии с которой ключевые сотрудники как подразделений по обслуживанию клиентов, так и подразделений по обработке документации должны в обязательном порядке временно прекратить выполнение своих обязанностей. Этот вид контроля используется в качестве средства предотвращения и обнаружения недобросовестных действий, особенно в тех случаях, когда лица, занимающиеся торговыми операциями, создают фиктивные операции или отражают операции неправильно.

#### *Привлечение обслуживающих организаций*

10. Организации могут также привлекать обслуживающие организации (например, управляющих активами), чтобы они инициировали операции продажи и покупки финансовых инструментов, осуществляли учет операций для организации и проводили оценку финансовых инструментов. Кроме того, некоторые организации могут получать от обслуживающих организаций исходные данные для подготовки отчетности по своим финансовым инструментам. Однако если руководству неизвестно, какая система внутреннего контроля действует в обслуживающей организации, то аудитор, возможно, будет не в состоянии получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, которые позволили бы ему полагаться на систему внутреннего контроля, действующую в обслуживающей организации. См. MCA 402<sup>1</sup>, в котором установлены

<sup>1</sup> MCA 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации».

требования, в соответствии с которыми аудитор обязан получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, если организация пользуется услугами одной или нескольких обслуживающих организаций.

11. Привлечение обслуживающих организаций может как улучшать, так и ухудшать контрольную среду, имеющую отношение к финансовым инструментам. Например, у персонала обслуживающей организации может быть больше опыта работы с финансовыми инструментами, чем у руководства организации, или у обслуживающей организации может быть более эффективная система внутреннего контроля, связанная с подготовкой финансовой отчетности. Кроме того, привлечение обслуживающей организации, возможно, позволит организации ввести более четкое распределение обязанностей. С другой стороны, у обслуживающей организации может быть слабая контрольная среда.

#### Процесс оценки рисков в организации

12. Процесс оценки рисков в организации существует для того, чтобы установить порядок выявления руководством бизнес-рисков, возникающих в связи с использованием руководством финансовых инструментов, в том числе порядок оценки руководством значительности рисков, оценки вероятности их возникновения и принятия решения о мероприятиях по управлению этими рисками.
13. Процесс оценки рисков в организации формирует основу для определения руководством тех рисков, которыми необходимо управлять. Цель процессов оценки рисков – обеспечить, чтобы руководство:
  - (а) понимало до начала операции с финансовым инструментом, какие неотъемлемые риски связаны с ним, в том числе цель операции и ее структуру (например, хозяйственно-экономический смысл проводимых организацией операций с финансовым инструментом);
  - (б) провело достаточно тщательный комплексный анализ, соизмеримый с рисками, связанными с конкретными финансовыми инструментами;
  - (в) проводило мониторинг открытых позиций организации, чтобы понимать, как рыночная конъюнктура влияет на подверженность организации рискам;
  - (г) располагало процедурами для сокращения или изменения подверженности риску (при необходимости) и управления репутационным риском;
  - (д) осуществляло строгий надзор над этими процессами и их тщательную проверку.
14. Реализованная структура для мониторинга подверженности рискам и управления рисками должна отвечать следующим требованиям:
  - (а) носить надлежащий характер и не противоречить позиции организации в отношении рисков, которая была определена лицами, отвечающими за корпоративное управление;
  - (б) предусматривать уровни утверждения для санкционирования разных видов финансовых инструментов и определения того, какие операции разрешается проводить и для каких целей. Разрешенные инструменты и уровни утверждения должны отражать опыт и знания сотрудников, занимающихся операциями с финансовыми инструментами, и демонстрировать стремление руководства обеспечить наличие в организации квалифицированных специалистов для проведения таких операций;
  - (в) устанавливать надлежащие лимиты для ограничения подверженности риску по каждому виду финансовых инструментов (включая утвержденных контрагентов). Разрешенные уровни риска могут различаться в зависимости от вида риска или от контрагента;
  - (г) обеспечивать объективный и своевременный мониторинг финансовых рисков и контрольных действий;
  - (д) предусматривать подготовку объективной и своевременной отчетности о потенциальных внешних воздействиях, рисках и результатах операций с финансовыми инструментами с целью управления рисками;
  - (е) постоянно анализировать результаты оценки руководством рисков, связанных с конкретными финансовыми инструментами.

15. Виды и уровни рисков, с которыми сталкивается организация, напрямую зависят от видов финансовых инструментов, которые она использует, включая уровень сложности этих инструментов и объем операций с финансовыми инструментами.

#### *Служба управления рисками*

16. Закон или нормативный акт может предписывать некоторым организациям, например крупным финансовым организациям, осуществляющим операции с финансовыми инструментами в большом объеме, создать отдельную службу управления рисками, либо они могут создать такую службу по собственному желанию. Эта служба должна функционировать отдельно от подразделений, отвечающих за проведение операций с финансовыми инструментами и за управление этими инструментами. Эта служба отвечает за подготовку отчетности по операциям с финансовыми инструментами и за мониторинг этих операций. В рамках службы лицами, отвечающими за корпоративное управление, может быть создан официальный комитет по управлению рисками. Примеры основных обязанностей в этой области могут включать следующее:
- (a) реализацию политики по управлению рисками, установленной лицами, отвечающими за корпоративное управление (включая анализ рисков, которым подвергается организация);
  - (b) разработку системы ограничений по рискам и обеспечение соблюдения этих ограничений на практике;
  - (c) разработку стресс-сценариев и проведение анализа чувствительности в отношении открытых позиций в портфеле финансовых инструментов, включая рассмотрение необычных изменений позиций;
  - (d) рассмотрение и анализ новых видов финансовых инструментов.
17. С финансовыми инструментами связан риск понести убыток, величина которого превысит стоимость (при наличии) финансового инструмента, признанную в бухгалтерском балансе. Например, в результате резкого падения рыночной цены на товар организация может быть вынуждена реализовать убыток, чтобы закрыть форвардную позицию по этому товару в связи с требованиями по залоговому обеспечению или поддержанию маржи. В некоторых случаях сумма потенциальных убытков может быть достаточной, чтобы вызвать значительные сомнения относительно способности организации непрерывно продолжать свою деятельность. С целью оценки будущего гипотетического воздействия на финансовые инструменты, подверженные рыночным рискам, организация может провести анализ чувствительности или анализ рисковой стоимости. Однако анализ рисковой стоимости не отражает в полном объеме всех рисков, которым может подвергнуться организация; анализ чувствительности и сценарный анализ тоже имеют некоторые ограничения.
18. На рассмотрение организацией вопроса о том, создавать ли отдельную службу управления рисками, и если да, то какую структуру она может иметь, будут оказывать влияние объем и уровень сложности операций с финансовыми инструментами и соответствующие нормативные требования. В организациях, в которых не создана отдельная служба управления рисками, например в организациях, использующих мало финансовых инструментов или использующих менее сложные финансовые инструменты, подготовка отчетности об операциях с финансовыми инструментами и мониторинг этих операций может входить в круг обязанностей отдела бухгалтерского учета или финансовой службы либо в общие обязанности руководства. В таких организациях лицами, отвечающими за корпоративное управление, может быть создан официальный комитет по управлению рисками.

#### *Информационные системы организации*

19. Основная цель информационной системы организации заключается в том, чтобы обеспечивать сбор данных обо всех операциях и точно их отражать, проводить по ним расчеты, выполнять их оценку и готовить информацию, позволяющую управлять рисками, связанными с финансовыми инструментами, а также осуществлять мониторинг средств контроля. Сложности могут возникать в организациях, которые проводят операции с финансовыми инструментами в большом объеме, особенно в случае большого числа систем, которые плохо интегрированы и имеют интерфейсы, настраиваемые вручную, и в случае отсутствия достаточных средств контроля.

20. Для отражения в учете некоторых финансовых инструментов может требоваться большое число бухгалтерских записей. По мере повышения сложности или уровня операций с финансовыми инструментами требуется также совершенствовать информационную систему. К конкретным вопросам, которые могут возникать в связи с финансовыми инструментами, относятся следующие:
- (a) наличие информационных систем (особенно в малых организациях), у которых отсутствуют технические возможности или которые не имеют необходимую конфигурацию для обработки операций с финансовыми инструментами, особенно если у организации отсутствует какой-либо предшествующий опыт работы с финансовыми инструментами. В результате может увеличиться число операций, проводимых вручную, что может, в свою очередь, повысить риск ошибки;
  - (b) потенциальное разнообразие систем, которые необходимы для обработки сложных операций, и потребность в регулярном проведении сверки между данными этих систем, особенно если у систем отсутствует интерфейс или они могут подвергаться вмешательству вручную;
  - (c) возможность того, что оценка более сложных операций, если они проводятся только небольшим числом лиц, а также управление рисками по ним осуществляются не в основных системах обработки данных, а с использованием электронных таблиц и что с этих электронных таблиц легче снять физическую и логическую парольную защиту;
  - (d) отсутствие анализа журналов особых ситуаций по системам, внешних подтверждений или брокерских котировок (при их наличии) для проверки и подтверждения бухгалтерских записей, сформированных системами;
  - (e) сложности с контролем и оценкой ключевых исходных данных, вводимых в системы для оценки финансовых инструментов, особенно в тех случаях, когда эти системы обслуживаются группой трейдеров (которая называется фронт-офисом) или внешним поставщиком услуг и (или) рассматриваемые операции являются необычными либо проводятся с вяло обращающимися инструментами;
  - (f) невозможность оценить структуру и настройки сложных моделей, которые были использованы для первоначальной и периодической обработки операций;
  - (g) возможность того, что руководство не создало библиотеку моделей со средствами контроля доступа, изменения или обслуживания отдельных моделей для надежного обеспечения возможности последующей проверки аккредитованных версий таких моделей и для предотвращения несанкционированного доступа или внесения изменений в эти модели;
  - (h) несоразмерность требуемых инвестиций в системы управления рисками и системы контроля в тех случаях, когда организация проводит лишь ограниченное количество операций с финансовыми инструментами, а также возможное непонимание результатов руководством, если у него нет опыта проведения операций таких видов;
  - (i) потенциальная потребность в использовании систем внешних сторон (например, обслуживающей организации) для отражения, обработки и учета операций с финансовыми инструментами и надлежащего управления рисками, возникающими в связи с этими операциями, а также необходимость надлежащего проведения сверки и оспаривания результатов, полученных от таких поставщиков;
  - (j) вопросы обеспечения дополнительной защиты и дополнительного контроля в связи с использованием сети электронных торгов в случаях, когда организация использует электронные методы торговли при проведении операций с финансовыми инструментами.
21. Информационные системы, связанные с подготовкой финансовой отчетности, – это важный источник данных для раскрытия количественной информации в финансовой отчетности. Однако организации могут также разрабатывать и поддерживать нефинансовые системы, которые используются для подготовки внутренней отчетности и для формирования сведений, включаемых в раскрываемую качественную информацию, например в отношении рисков и факторов неопределенности или в отношении анализа чувствительности.

### Контрольные действия организации

22. Цель осуществления контрольных действий в сфере операций с финансовыми инструментами – предупредить или обнаружить проблемы, которые препятствуют достижению организацией своих целей. Эти цели по своему характеру могут относиться к операционной деятельности, составлению финансовой отчетности или соблюдению законов и нормативных требований. Контрольные действия в сфере операций с финансовыми инструментами разрабатываются с учетом уровня сложности и объема операций с финансовыми инструментами и обычно включают в себя организацию надлежащего процесса авторизации, достаточно четкое разделение обязанностей и прочие процедуры и политику, направленные на достижение организацией своих целей в области контроля. С помощью блок-схем этих процессов можно идентифицировать внедренные в организации средства контроля или их отсутствие. В настоящем отчете основное внимание уделяется контрольным действиям, связанным с такими предпосылками составления финансовой отчетности, как полнота, точность, существование, оценка, представление и раскрытие.

### Авторизация

23. Авторизация может как прямо, так и косвенно оказывать влияние на предпосылки составления финансовой отчетности. Например, даже если операция совершается не в рамках политики, принятой в организации, она может быть, тем не менее, правильно отражена и учтена. Однако несанкционированные операции могут привести к значительному повышению рисков организации, что в свою очередь увеличивает риск существенного искажения, потому что данные операции будут проводиться не в рамках системы внутреннего контроля. Для снижения этого риска организации часто принимают четко сформулированную политику, в которой предусмотрено, какие торговые операции можно совершать и кто может их проводить, соблюдение которой в дальнейшем постоянно контролируется отделами по обработке документации (бэк-офисом). Мониторинг осуществляемых конкретными лицами торговых операций, например в рамках проведения анализа необычно больших объемов, полученных значительных прибылей или понесенных серьезных убытков, будет способствовать обеспечению руководством соблюдения политики организации, включая санкционирование новых видов операций и оценку возможного совершения недобросовестных действий.
24. Основная функция учета инициированных операций заключается в четком определении характера и цели совершения отдельных операций, а также прав и обязательств по каждому договору, представляющему собой финансовый инструмент, включая возможность принудительного исполнения договора. Полное и точное отражение в учете финансовых данных обычно подразумевает, помимо отражения базовых финансовых данных, таких как номинальная сумма, указание как минимум следующих сведений:
- (a) идентификационной информации по дилеру;
  - (b) идентификационной информации о лице, отразившем операцию (если данное лицо не является дилером), информации о том, когда она была инициирована (включая дату и время совершения операции) и как она была отражена в информационных системах организации;
  - (c) характера и цели совершения операции, в том числе того, была ли она предназначена для хеджирования соответствующего коммерческого риска.

### Разделение обязанностей

25. Разделение обязанностей и назначение сотрудников – это важное контрольное действие, особенно в части, касающейся финансовых инструментов. При проведении операций с финансовыми инструментами можно выделить ряд функций, в том числе:
- (a) оформление сделки (диллинг). В организациях, в которых операции с финансовыми инструментами проводятся в большом объеме, эту задачу может выполнять отдел по обслуживанию клиентов (фронт-офис);
  - (b) проведение платежей и получение поступлений (расчеты);
  - (c) направление подтверждений в отношении торговых операций и сверка расхождений между бухгалтерскими записями организации и данными, содержащимися в ответах контрагентов (при наличии таких ответов);

- (d) правильное отражение всех операций в данных бухгалтерского учета;
  - (e) мониторинг соблюдения ограничений по суммам рисков. В организациях, в которых операции с финансовыми инструментами проводятся в большом объеме, эту задачу может выполнять служба управления рисками;
  - (f) мониторинг позиций и оценка финансовых инструментов.
26. Многие организации разделяют обязанности следующим образом: инвестирование в финансовые инструменты, оценка финансовых инструментов, проведение расчетов по операциям с финансовыми инструментами, а также учет и отражение в отчетности финансовых инструментов.
27. В малых организациях трудно обеспечить должное разделение обязанностей, поэтому роль руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, в проведении мониторинга операций с финансовыми инструментами становится особенно важной.
28. Для систем внутреннего контроля в некоторых организациях характерно наличие самостоятельной службы верификации цен (IPV). Эта служба отвечает за независимую проверку цены некоторых финансовых инструментов и может использовать альтернативные источники данных, методологии и допущения. Служба обеспечивает объективное рассмотрение цен, которые были разработаны другим структурным подразделением организации.
29. За разработку политики в области оценки и обеспечение соблюдения этой политики обычно отвечают организационно-контрольные подразделения и подразделения по обработке документации (мидл-офис и бэк-офис). Организации, в которых операции с финансовыми инструментами проводятся в более крупных объемах, могут ежедневно проводить оценку своего портфеля финансовых инструментов и в качестве теста обоснованности оценки проверять, какая прибыль или какой убыток приходится на долю конкретного финансового инструмента.

#### *Полнота, точность и существование*

30. Проведение на регулярной основе сверки бухгалтерских записей организации с бухгалтерскими записями банков и депозитариев позволяет организациям обеспечивать надлежащее отражение операций в учете. Очень важно обеспечивать надлежащее разделение обязанностей между лицами, совершающими торговые операции, и лицами, которые проводят сверку данных. Такое же большое значение имеет процесс тщательной проверки результатов сверки и устранения выявленных расхождений.
31. Кроме того, могут быть внедрены средства контроля, в соответствии с которыми трейдеры обязаны определять, не присущи ли сложному финансовому инструменту уникальные характеристики. В качестве примера можно привести встроенные производные финансовые инструменты. В таких случаях возможно наличие отдельной службы, которая проводит оценку сложных операций с финансовыми инструментами в момент их совершения (которая может называться службой контроля продуктов). Совместно с группой по учетной политике эта служба обеспечивает правильное отражение операции. Хотя в малых организациях может отсутствовать служба контроля продуктов, в таких организациях может быть внедрена процедура контроля договоров, представляющих собой сложные финансовые инструменты, в момент их заключения. Ее цель заключается в том, чтобы обеспечить надлежащий учет этих договоров в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

#### **Мониторинг средств контроля**

32. Деятельность организации по осуществлению мониторинга на постоянной основе направлена на обнаружение и исправление недостатков в функционировании средств контроля, связанных с операциями с финансовыми инструментами и их оценкой. Важно, чтобы в организации осуществлялся в достаточном объеме надзор за операциями с финансовыми инструментами и анализ этих операций, в том числе. К ним относятся:
- (a) анализ всех средств контроля, например мониторинг статистических данных организации, таких как количество расхождений, выявленных при проведении сверки, или разница между ценами, устанавливаемыми внутри организации, и данными внешних источников ценовой информации;
  - (b) необходимость использования эффективных средств контроля информационных систем, мониторинг, проверка и утверждение их применения;



- (с) необходимость обеспечивать надлежащую сверку информации, полученной в рамках разных процессов и из разных систем. Например, процесс оценки не имеет особой ценности, если полученные результаты должным образом не сверены с данными в основном регистре.
33. В крупных организациях все этапы операций с финансовыми инструментами обычно отражаются в сложных компьютерных информационных системах, которые предназначены для обеспечения своевременности расчетов. Более сложные компьютерные системы могут автоматически формировать бухгалтерские записи по клиринговым счетам с целью мониторинга движения денежных средств. В этих организациях внедрены средства контроля над обработкой операций, которые предназначены для того, чтобы обеспечивалось правильное отражение операций с финансовыми инструментами в учете организации. В компьютерных системах может быть предусмотрена возможность формирования отчетов об отклонениях, чтобы руководство получало сигнал в случае возникновения ситуаций, когда были превышены разрешенные объемы использования финансовых инструментов либо операции были проведены сверх лимитов, установленных для конкретных контрагентов. Однако даже совершенные компьютерные системы не могут обеспечить полноту учета операций с финансовыми инструментами. Следовательно, руководство часто вводит дополнительные процедуры с целью повышения вероятности отражения операций в полном объеме.

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ОБЗОРНЫХ ПРОВЕРОК 2400  
(ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)**  
**«ЗАДАНИЯ ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ  
ПРОШЕДШИХ ПЕРИОДОВ»**

Международный стандарт обзорных проверок 2400 (пересмотренный) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов» следует рассматривать вместе с Предисловием к Сборнику международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг».

## Введение

### Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт обзорных проверок устанавливает (см. пункт A1):
  - (a) обязанности практикующего специалиста в случаях, когда он привлекается к выполнению обзорной проверки финансовой отчетности прошедших периодов, но не проводит аудит финансовой отчетности организации;
  - (b) форму и содержание заключения практикующего специалиста о финансовой отчетности.
2. В настоящем стандарте не рассматривается проведение обзорных проверок финансовой отчетности организации или ее промежуточной финансовой информации практикующим специалистом, который является независимым аудитором организации (см. пункт A2).
3. Настоящий стандарт в обязательном порядке применяется после соответствующей адаптации к обзорным проверкам иной финансовой информации прошедших периодов. Задания, обеспечивающие ограниченную уверенность, иные, чем обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов, выполняются в соответствии с требованиями МСЗОУ 3000<sup>1</sup>.

### Взаимосвязь с МСКК 1<sup>2</sup>

4. В обязанности аудиторской организации входит разработка и внедрение систем контроля качества, политики и процедур. Действие МСКК 1<sup>3</sup> распространяется на организации профессиональных бухгалтеров применительно к заданиям по обзорным проверкам финансовой отчетности. Положения настоящего стандарта, касающиеся контроля качества на уровне отдельных заданий по обзорным проверкам, разработаны исходя из того, что аудиторская организация обязана соблюдать требования МСКК 1 или иные требования, которые являются не менее строгими (см. пункты A3–A5).

### Задание по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов

5. Обзорная проверка финансовой отчетности прошедших периодов представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, как указано в *Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенность*<sup>4</sup> (Концепция заданий, обеспечивающих уверенность) (см. пункты A6–A7).

<sup>1</sup> Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3000 «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита или обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов».

<sup>2</sup> Международный стандарт контроля качества (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».

<sup>3</sup> МСКК 1, пункт 4.

<sup>4</sup> Концепция заданий, обеспечивающих уверенность, пункты 7 и 11.

6. В ходе обзорной проверки финансовой отчетности практикующий специалист формирует вывод, цель которого заключается в том, чтобы повысить уверенность предполагаемых пользователей в том, что подготовка финансовой отчетности организации проводилась в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Свой вывод практикующий специалист основывает на полученной им ограниченной уверенности. Заключение практикующего специалиста содержит описание характера задания по обзорной проверке, предназначенное для лиц, которые будут знакомиться с заключением, что даст им возможность понять суть вывода.
7. Сначала практикующий специалист направляет запросы и выполняет аналитические процедуры, направленные на получение достаточных надлежащих доказательств, на которых будет основан вывод о финансовой отчетности в целом. Такой вывод формируется в соответствии с требованиями настоящего стандарта.
8. Если практикующему специалисту становится известно о факте, на основании которого он полагает, что финансовая отчетность может быть существенно искажена, он разрабатывает и выполняет дополнительные процедуры, которые считает необходимыми в сложившихся обстоятельствах, применительно к финансовой отчетности в соответствии с требованиями настоящего стандарта.

#### **Область применения настоящего стандарта**

9. В настоящем стандарте перечислены цели соблюдения практикующим специалистом требований настоящего стандарта. Указанные цели разъясняются в контексте их достижения и призваны помочь практикующему специалисту понять задачи, которые необходимо решить в рамках задания по обзорной проверке.
10. В данном стандарте приводятся требования, описываемые при помощи глаголов «обязан» и «должен» и призванные помочь практикующему специалисту достичь поставленных целей.
11. Кроме того, в настоящем стандарте содержатся вводные положения, определения, руководство по применению и прочие пояснительные материалы, которые обеспечивают основу для должного понимания сути стандарта.
12. Руководство по применению и прочие пояснительные материалы более подробно разъясняют требования и содержат указания по их соблюдению. Хотя такие указания сами по себе не носят обязательного характера, они более применимы для надлежащего выполнения требований. Руководство по применению и прочие пояснительные материалы также могут помочь получить базовую информацию по вопросам, рассматриваемым в настоящем стандарте, которая поможет обеспечить должный уровень соблюдения требований.

#### **Дата вступления в силу**

13. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении обзорных проверок финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 31 декабря 2013 года или после этой даты.

#### **Цели**

14. Цели практикующего специалиста при проведении обзорной проверки финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом заключаются в следующем:
  - (a) получить ограниченную уверенность, преимущественно за счет направления запросов и выполнения аналитических процедур, в том, что финансовая отчетность в целом содержит или не содержит существенных искажений, что позволит практикующему специалисту сформировать вывод о том, что его внимание привлек тот или иной факт, на основании которого он полагает, что финансовая отчетность не подготавливалась во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, или же вывод о том, что такие факты отсутствуют;
  - (b) представить заключение о финансовой отчетности в целом и проинформировать о нем руководство и (или) лиц, отвечающих за корпоративное управление, в соответствии с требованиями настоящего стандарта.
15. Во всех случаях, когда ограниченная уверенность не может быть получена, а вывода с оговорками в заключении практикующего специалиста в сложившихся обстоятельствах недостаточно, настоящий стандарт требует от практикующего специалиста либо отказаться от вывода в заключении по заданию, либо, при необходимости, отказаться от задания, если такая

возможность предусмотрена применимым законом или нормативным актом (см. пункты А8–А10, А115–А116).

### Определения

16. Словарь терминов, который приводится в Сборнике<sup>5</sup> (Словарь), содержит термины, определяемые в настоящем стандарте, а также разъяснения других используемых в нем терминов с целью обеспечить их последовательное применение и однозначную интерпретацию. Например, термины «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление», используемые в настоящем стандарте, применяются в значениях, определенных в Словаре (см. пункты А11–А12).
17. Для целей настоящего стандарта следующие термины используются в приведенных ниже значениях:
- (a) *Аналитические процедуры* – оценка финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также предусматривают исследование выявленных отклонений или соотношений, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями.
  - (b) *Риск, присущий обзорной проверке* – риск представления практикующим специалистом ошибочного вывода в случае, когда в финансовой отчетности есть существенные искажения.
  - (c) *Финансовая отчетность общего назначения* – финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией общего назначения.
  - (d) *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.
  - (e) *Запрос* – обращение за информацией к осведомленным лицам внутри организации или за ее пределами.
  - (f) *Ограниченная уверенность* – уровень уверенности, достигнутый в случае, когда риск, присущий обзорной проверке, хотя и снижен до приемлемого в обстоятельствах задания уровня, но все же выше, чем для задания, обеспечивающего разумную уверенность, как основание для формирования вывода в соответствии с настоящим стандартом. Характер, сроки и объем процедур по сбору доказательств в совокупности являются как минимум достаточными для того, чтобы практикующий специалист достиг уровня уверенности, который он сочтет значимым. Для того, чтобы быть значимым, уровень уверенности, достигнутый практикующим специалистом, должен способствовать повышению уверенности предполагаемых пользователей финансовой отчетности (см. пункт А13).
  - (g) *Практикующий специалист* – практикующий профессиональный бухгалтер. Под этим термином понимается руководитель задания или другие члены рабочей группы либо, в соответствующих случаях, аудиторская организация. В тех случаях, когда в настоящем стандарте в явной форме предусмотрено, что определенное требование или определенная обязанность должны быть выполнены руководителем задания, используется не термин «практикующий специалист», а термин «руководитель задания». Под терминами «руководитель задания», «партнер» и «аудиторская организация» в соответствующих случаях следует понимать эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе.
  - (h) *Профессиональное суждение* – применение соответствующих знаний, опыта и навыков в контексте стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, бухгалтерского учета и этических стандартов, при принятии обоснованных решений о надлежащих планах действий в обстоятельствах конкретного задания, обеспечивающего уверенность.
  - (i) *Соответствующие этические требования* – этические требования, которые обязана соблюдать рабочая группа при выполнении заданий по компиляции финансовой информации. Эти требования обычно включают части А и Б Кодекса этики профессиональных бухгалтеров

<sup>5</sup> Словарь терминов, относящихся к Международным стандартам, опубликованным Советом по международным стандартам аудита и заданиям, обеспечивающим уверенность в *Сборнике международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг* (далее – Сборник), выпущенном Международной федерацией бухгалтеров.

Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), а также более строгие национальные требования.

- (j) *Финансовая отчетность специального назначения* – финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией специального назначения.
- (к) *Концепция специального назначения* – концепция подготовки финансовой отчетности, разработанная с целью удовлетворения потребностей в финансовой информации конкретных пользователей. Концепция подготовки финансовой отчетности может быть представлена в виде концепции достоверного представления или концепции соответствия.

## **Требования**

### **Выполнение задания по обзорной проверке в соответствии с настоящим стандартом**

- 18. Практикующий специалист обязан полностью понимать текст настоящего стандарта, включая руководство по применению и прочие пояснительные материалы, чтобы понять цели стандарта и обеспечить надлежащее соблюдение установленных им требований (см. пункт A14).

### *Соблюдение значимых требований*

- 19. Практикующий специалист должен соблюдать каждое требование настоящего стандарта, кроме случаев, когда то или иное требование неприменимо к заданию по обзорной проверке. Требование считается применимым к заданию по обзорной проверке при наличии обстоятельств, на которые оно распространяется.
- 20. Практикующий специалист не должен указывать в своем заключении факт соблюдения требований настоящего стандарта, за исключением случаев, когда он соблюдал все требования данного стандарта, применимые к заданию по обзорной проверке.

### **Этические требования**

- 21. Практикующий специалист должен соблюдать соответствующие этические требования, в том числе те, которые касаются независимости (см. пункты A15–A16).

### **Профессиональный скептицизм и профессиональное суждение**

- 22. Практикующий специалист обязан планировать и выполнять задания с применением профессионального скептицизма и учитывая возможное наличие обстоятельств, результатом влияния которых станет существенное искажение финансовой отчетности (см. пункты A17–A20).
- 23. При выполнении задания по обзорной проверке практикующий специалист обязан использовать профессиональное суждение (см. пункты A21–A25).

### **Контроль качества на уровне задания**

- 24. Руководитель задания обязан обладать опытом практического применения навыков и методов выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, а также компетентностью в области подготовки финансовой отчетности, необходимым в обстоятельствах задания (см. пункт A26).
- 25. Руководитель задания несет ответственность за следующее (см. пункты A27–A30):
  - (a) обеспечение общего качества каждого задания по обзорной проверке, на которое он назначен;
  - (b) руководство, надзор, планирование и выполнение задания по обзорной проверке в соответствии с профессиональными стандартами, требованиями применимого законодательства и нормативными требованиями (см. пункт A31);
  - (c) обоснованность заключения практикующего специалиста в сложившихся обстоятельствах;
  - (d) выполнение задания в соответствии с требованиями политики контроля качества аудиторской организации, в том числе:
    - (i) подтверждение выполнения соответствующих процедур принятия и продолжения отношений с клиентами и принятия и выполнения конкретных заданий и обоснованности сформированных выводов, в том числе рассмотрение вопроса о наличии информации, на основании которой руководитель задания мог сделать предположение о недостаточной честности руководства (см. пункты A32–A33);

- (ii) подтверждение того, что рабочая группа в целом обладает требуемой компетентностью и возможностями, включая квалификацию, умения и навыки в области выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, а также опытом в сфере финансовой отчетности, для того чтобы:
  - a. выполнить задание по обзорной проверке в соответствии с профессиональными стандартами, требованиями применимого законодательства и нормативными требованиями;
  - b. обеспечить подготовку заключения, которое было бы надлежащим в сложившихся обстоятельствах;
- (iii) принятие ответственности за надлежащее ведение документации по заданию.

#### *Особенности после принятия задания*

26. Если руководитель задания получит информацию, которая, будь она известна ранее, заставила бы аудиторскую организацию отказаться от задания, руководитель задания обязан незамедлительно сообщить такую информацию аудиторской организации, чтобы совместно предпринять необходимые в таких случаях действия.

#### *Соблюдение соответствующих этических требований*

27. На протяжении выполнения всего задания руководитель должен проявлять бдительность путем наблюдения и, при необходимости, проведения служебных расследований к свидетельствам несоблюдения участниками рабочей группы применимых этических требований. Если благодаря системе контроля качества аудиторской организации или каким-либо иным образом руководителю задания станет известно о несоблюдении членами рабочей группы соответствующих этических требований, он обязан разработать план дальнейших действий после консультаций с другими представителями аудиторской организации.

#### *Мониторинг*

28. Эффективная система контроля качества аудиторской организации подразумевает в том числе и процесс мониторинга, который обеспечивает аудиторской организации разумную уверенность в том, что ее политика и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, соответствуют поставленным задачам, являются адекватными и эффективно функционируют. Руководитель задания должен рассматривать результаты мониторинга, подтверждаемые самой актуальной информацией, распространенной аудиторской организацией и, если применимо, другими аудиторскими организациями, входящими в сеть, а также проверять, могут ли недостатки, отмеченные в такой информации, повлиять на задание по обзорной проверке.

#### **Принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение заданий по обзорным проверкам**

##### *Факторы, влияющие на принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение заданий по обзорным проверкам*

29. За исключением случаев, предусмотренных законодательством или нормативными требованиями, практикующий специалист обязан отказаться от задания по обзорной проверке, если (см. пункты А34–А35):
- (a) практикующий специалист не убежден в том, что:
    - (i) у задания есть разумная цель (см. пункт А36);
    - (ii) выполнение задания по обзорной проверке в сложившихся обстоятельствах будет целесообразным (см. пункт А37);
  - (b) у практикующего специалиста есть основания полагать, что не будет обеспечено соблюдение соответствующих этических требований, в том числе требований независимости;
  - (c) предварительное понимание практикующим специалистом обстоятельств задания указывает на недоступность или ненадежность информации, необходимой для выполнения задания по обзорной проверке (см. пункт А38);

- (d) у практикующего специалиста есть основания сомневаться в честности руководства, что, по его мнению, может повлиять на надлежащее выполнение обзорной проверки (см. пункт А37(b));
- (e) руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, ограничивают объем работы практикующего специалиста с точки зрения условий запланированного задания по обзорной проверке, причем степень ограничения такова, что практикующий специалист будет вынужден отказаться от вывода о финансовой отчетности.

*Обязательные условия принятия задания по обзорной проверке*

30. До принятия задания по обзорной проверке практикующий специалист обязан (см. пункт А39):
- (a) установить, является ли приемлемой концепция, применявшаяся при подготовке финансовой отчетности, включая, применительно к финансовой отчетности специального назначения, получение представления о цели подготовки такой финансовой отчетности, а также о предполагаемых пользователях (см. пункты А40–А46);
  - (b) получить от руководства документ, в котором оно подтверждает, что понимает и согласно со своими обязанностями (см. пункты А47–А50):
    - (i) по подготовке финансовой отчетности в соответствии с требованиями применимой концепции, включая, при необходимости, обязанность по ее достоверному представлению;
    - (ii) внедрению системы внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для обеспечения подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
    - (iii) предоставлению практикующему специалисту:
      - a. доступа ко всей информации, которая, как известно руководству, имеет важное значение для подготовки финансовой отчетности, такой как данные бухгалтерского учета, исходная документация и прочие материалы;
      - b. дополнительной информации, которую практикующий специалист может затребовать у руководства для целей обзорной проверки;
      - c. возможности беспрепятственно обращаться к лицам внутри организации, от которых практикующему специалисту требуется получить доказательства.
31. Если практикующий специалист не будет удовлетворен выполнением любого из перечисленных выше обязательных условий принятия задания по обзорной проверке, он обязан обсудить это с руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление. Если организация не в состоянии обеспечить должное выполнение упомянутых обязательных условий, практикующий специалист обязан отказаться от задания, за исключением случаев, когда его обязанность принять задание предусмотрена законом или нормативным актом. Однако задание, выполняемое при таких обстоятельствах, не будет соответствовать требованиям настоящего стандарта. Следовательно, в тексте заключения практикующий специалист не должен указывать, что задание выполнялось в соответствии с настоящим стандартом.
32. Если практикующий специалист не будет удовлетворен выполнением любого из обязательных условий уже после принятия задания, он должен обсудить это обстоятельство с руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, и определить следующее:
- (a) можно ли решить эту проблему;
  - (b) целесообразно ли продолжать выполнять задание;
  - (c) нужно ли сообщить об этой проблеме в заключении и, если да, каким образом и в какой форме.

*Дополнительные соображения в том случае, когда формулировки заключения практикующего специалиста установлены законом или нормативным актом*

33. В заключении практикующего специалиста по заданию может быть приведено указание на то, что задание выполнялось в соответствии с настоящим стандартом, только если заключение удовлетворяет требованиям пункта 86.

34. В некоторых случаях, когда обзорная проверка выполняется в соответствии с применимым законодательством или нормативными требованиями той или иной юрисдикции, законодательство или нормативные требования такой юрисдикции могут предписывать формат или формулировки заключения практикующего специалиста, которые по форме или терминологии существенно отличаются от предусмотренных настоящим стандартом. В таких случаях практикующий специалист обязан установить, есть ли вероятность того, что пользователи неверно интерпретируют уверенность, полученную по результатам обзорной проверки финансовой отчетности, и, если такая вероятность есть, установить, какие дополнительные разъяснения в заключении практикующего специалиста помогут снизить такую вероятность (см. пункты A51, A142).
35. Если, по мнению практикующего специалиста, подобное дополнительное разъяснение не поможет снизить вероятность неверного понимания, он обязан отказаться от задания, за исключением случаев, когда он обязан принять задание согласно закону или нормативному акту. Обзорная проверка, проводимая в соответствии с таким законом или нормативным актом, не будет соответствовать требованиям настоящего стандарта. Следовательно, в тексте заключения практикующий специалист не должен указывать, что задание выполнялось в соответствии с настоящим стандартом (см. пункты A51, A142).

#### *Согласование условий задания*

36. Практикующий специалист обязан согласовать условия задания с руководством или, если применимо, лицами, отвечающими за корпоративное управление, до начала его выполнения.
37. Согласованные условия задания будут закреплены в письме-соглашении об условиях задания или в письменном соглашении, составленном в какой-либо иной подходящей форме, и должны включать следующее (см. пункты A52–A54, A56):
- (a) предполагаемое использование и распространение финансовой отчетности, а также информацию о любых ограничениях на ее использование и, если применимо, распространение;
  - (b) указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности;
  - (c) цель и объем задания по обзорной проверке;
  - (d) ответственность практикующего специалиста;
  - (e) обязанности руководства, в том числе лиц, упомянутых в пункте 30(b) (см. пункты A47–A50, A55);
  - (f) заявление о том, что задание не является аудитом и практикующий специалист не будет выражать аудиторское мнение о финансовой отчетности;
  - (g) ссылка на предполагаемую форму и содержание заключения, которое будет выпущено практикующим специалистом, и заявление о возможных обстоятельствах, вследствие которых форма и содержание заключения могут отличаться от предполагаемой.

#### *Повторные задания*

38. При выполнении повторных заданий по обзорным проверкам практикующий специалист обязан установить, есть ли необходимость в пересмотре условий задания, в том числе в изменении условий принятия задания, и нужно ли еще раз напомнить руководству или, если применимо, лицами, отвечающим за корпоративное управление, о действующих условиях задания (см. пункт A57).

#### *Принятие изменения в условиях задания по обзорной проверке*

39. В отсутствие разумного обоснования практикующий специалист обязуется не соглашаться на внесение какого-либо изменения в условия задания (см. пункты A58–A60).
40. Если до завершения задания по обзорной проверке практикующий специалист получает запрос об изменении характера задания на такое, по которому не предполагается обеспечение уверенности, практикующий специалист обязан установить наличие разумного обоснования для изменения характера задания (см. пункты A61–A62).
41. Если изменение условий происходит в процессе выполнения задания, практикующий специалист и руководство или, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное



управление, обязаны согласовать и документально оформить новые условия задания в письменном соглашении об условиях задания или в письменном соглашении, составленном в какой-либо иной подходящей форме.

### **Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление**

42. В процессе выполнения задания по обзорной проверке практикующий специалист обязан своевременно сообщать руководству или, если применимо, лицам, отвечающим за корпоративное управление, обо всех обстоятельствах, касающихся задания по обзорной проверке, которые, по его профессиональному суждению, достаточно серьезны для того, чтобы руководство или, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, обратили на них внимание (см. пункты А63–А69).

### **Выполнение задания**

#### *Существенность при обзорной проверке финансовой отчетности*

43. Практикующий специалист обязан установить уровень существенности для финансовой отчетности в целом и использовать полученный показатель при разработке процедур и оценке результатов, которые будут получены после их выполнения (см. пункты А70–А73).
44. В том случае, если в процессе обзорной проверки практикующий специалист получит информацию, которая, будь она известна ранее, заставила бы его с самого начала установить иной уровень существенности, он обязан пересмотреть уровень существенности для финансовой отчетности в целом (см. пункт А74).

#### *Понимание практикующим специалистом деятельности организации и среды, в которой она осуществляется*

45. Практикующий специалист обязан четко понимать деятельность организации и среду, в которой она осуществляется, а также применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, чтобы выявить области финансовой отчетности, вероятность возникновения существенных искажений в которых наиболее высока, и обеспечить основу для разработки процедур для изучения таких областей (см. пункты А75–А77).
46. Понимание практикующим специалистом деятельности организации и среды, в которой она осуществляется, должно включать следующее (см. пункты А78, А87, А89):
- (a) соответствующие отраслевые, регуляторные и иные внешние факторы, в том числе применимую концепцию подготовки финансовой отчетности;
  - (b) характер организации, включая:
    - (i) операционную деятельность;
    - (ii) структуру собственности и управления;
    - (iii) виды инвестиций, осуществляемых организацией и запланированных ею;
    - (iv) порядок финансирования и структуру организации;
    - (v) целей и стратегий организации;
  - (c) системы и данные бухгалтерского учета организации;
  - (d) порядок выбора и применения организацией учетной политики.

#### *Разработка и выполнение процедур*

47. В процессе получения достаточных надлежащих доказательств для формирования вывода о финансовой отчетности в целом практикующий специалист обязан разработать и направить запросы и выполнить аналитические процедуры (см. пункты А79–А83, А87, А89):
- (a) с целью изучить все существенные статьи финансовой отчетности, в том числе раскрытие информации;
  - (b) с целью сконцентрировать внимание на областях финансовой отчетности, где вероятно возникновение существенных искажений.

48. Запрос, направленный практикующим специалистом руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации должен затрагивать следующие вопросы (см. пункты А84–А87):
- (a) порядок расчета руководством значительных оценочных значений, требуемых применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
  - (b) определение связанных сторон и операций с ними, включая цель проведения таких операций;
  - (c) получение информации о значительных, нетипичных или сложных сделках, событиях или вопросах, которые повлияли или могут повлиять на финансовую отчетность организации, в том числе:
    - (i) о значительных изменениях в хозяйственной или операционной деятельности организации;
    - (ii) значительных изменениях условий договоров, которые существенно влияют на финансовую отчетность организации, включая условия финансирования, договоры займа или ограничительные условия по долгам;
    - (iii) значительных бухгалтерских записях или иных корректировках к финансовой отчетности;
    - (iv) значительных операциях, проведенных или признанных ближе к концу отчетного периода;
    - (v) состоянии всех неисправленных искажений, выявленных в ходе выполнения предыдущих заданий;
    - (vi) влиянии или возможных последствиях для организации операций со связанными сторонами или отношений с ними;
  - (d) наличие любых фактических, предполагаемых или инкриминируемых:
    - (i) недобросовестных или противозаконных действий, влияющих на организацию;
    - (ii) случаев невыполнения требований законодательства или нормативных актов, которые, по общему признанию, оказывают непосредственное влияние на определение существенных сумм и раскрытие информации в финансовой отчетности, таких как законы и нормативные акты в области налогообложения и пенсионного обеспечения;
  - (e) подтверждение факта выявления и анализа руководством событий, происходивших в период между датой финансовой отчетности и датой подготовки практикующим специалистом заключения, которые требуют корректировки финансовой отчетности или раскрытия в ней соответствующей информации;
  - (f) основа, на которой руководство оценивало способность организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункт А88);
  - (g) события или условия, которые могут поставить под сомнение способность организации продолжать непрерывно свою деятельность;
  - (h) существенные обязательства, договорные или условные обязательства, которые повлияли или могли повлиять на финансовую отчетность организации, включая раскрытую в ней информацию;
  - (i) существенные операции в неденежной форме или операции, не предполагающие денежных расчетов, проведенные в рассматриваемом отчетном периоде.
49. При разработке аналитических процедур практикующий специалист обязан понять, являются ли данные, полученные из системы бухгалтерского учета организации, и бухгалтерские записи достаточными для целей выполнения таких процедур (см. пункты А89–А91).

Процедуры, предназначенные для изучения особых обстоятельств

Связанные стороны

50. В ходе обзорной проверки практикующий специалист должен проявлять бдительность к договоренностям или информации, которые могут указывать на наличие взаимоотношений или

операций со связанными сторонами, которые ранее не были выявлены руководством или о которых руководство не сообщило практикующему специалисту.

51. Если в процессе обзорной проверки практикующий специалист выявит значительные операции, выходящие за рамки обычного делового оборота организации, он обязан запросить у руководства информацию о следующем:
- (a) каков характер таких операций;
  - (b) могли ли в таких операциях участвовать связанные стороны;
  - (c) имеется ли экономическая обоснованность таких операций или отсутствие такой обоснованности.

#### Недобросовестные действия и несоблюдение законов или нормативных актов

52. При наличии признака, указывающего на фактические или предполагаемые недобросовестные действия в организации или несоблюдение ею законов или нормативных актов, практикующий специалист должен:
- (a) довести такую информацию установленным порядком до сведения высшего руководства соответствующего уровня или лиц, отвечающих за корпоративное управление;
  - (b) затребовать у руководства оценку влияния на финансовую отчетность, если такое влияние ожидается;
  - (c) проанализировать влияние, если оно ожидается, оцененных руководством последствий недобросовестных действий или несоблюдения законов или нормативных актов, о которых практикующему специалисту было сообщено, на вывод практикующего специалиста о финансовой отчетности и его заключение;
  - (d) установить, обязан ли он сообщить о фактических или предполагаемых недобросовестных или противозаконных действиях стороне, которая является внешней по отношению к организации (см. пункт A92).

#### Допущение о непрерывности деятельности

53. Обзорная проверка финансовой отчетности включает изучение способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. При изучении оценки руководством способности организации продолжать непрерывно свою деятельность практикующий специалист должен рассматривать тот же период, что и руководство в процессе подготовки оценки в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, а в случае рассмотрения более длительного периода практикующий специалист руководствуется законом или нормативными актами.
54. Если в ходе проведения обзорной проверки практикующему специалисту становится известно о событиях или условиях, которые могут поставить под сомнение способность организации продолжать непрерывно свою деятельность, он обязан (см. пункт A93):
- (a) запросить руководство о планах дальнейших действий, которые повлияют на способность организации непрерывно продолжать свою деятельность, и реалистичности таких планов, а также узнать, считает ли руководство, что результаты реализации таких планов повысят способность организации продолжать непрерывно свою деятельность;
  - (b) оценить результаты запросов, определить, обеспечивают ли ответы руководства достаточные основания:
    - (i) для продолжения представления финансовой отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, если применимая концепция подготовки финансовой отчетности подразумевает использование такого допущения;
    - (ii) формирования вывода о том, есть ли существенные искажения в финансовой отчетности, или о том, вводит ли финансовая отчетность каким-либо иным образом в заблуждение относительно непрерывности деятельности;
  - (c) рассмотреть ответы руководства с учетом всей соответствующей информации, которая стала известна практикующему специалисту в результате обзорной проверки.

### Использование работы, выполненной другими лицами

55. В ходе проведения обзорной проверки у практикующего специалиста может возникнуть необходимость использования работы, выполненной другими практикующими специалистами либо лицом или организацией, обладающими квалификацией в какой-либо области, помимо бухгалтерского учета или заданий, обеспечивающих уверенность. Если в процессе проведения обзорной проверки практикующий специалист привлекает другого практикующего специалиста или эксперта, он обязан принять соответствующие меры, чтобы удостовериться, что работа такого другого практикующего специалиста или эксперта будет соответствовать его целям как практикующего специалиста (см. пункт А80).

*Сверка между данными финансовой отчетности и данными бухгалтерского учета, на основе которых она подготовлена*

56. Практикующий специалист обязан получить доказательства, подтверждающие соответствие данных финансовой отчетности данными бухгалтерского учета организации, на основе которых финансовая отчетность была подготовлена (см. пункт А94).

*Дополнительные процедуры в том случае, когда практикующему специалисту становится известно о возможном существенном искажении финансовой отчетности*

57. Если практикующему специалисту становится известно о факте или фактах, на основании которых он полагает, что финансовая отчетность может быть существенно искажена, он обязан разработать и провести дополнительные процедуры, которые позволят ему (см. пункты А95–А99):
- (а) либо сформировать вывод о низкой вероятности того, что такой факт или факты приведут к существенному искажению финансовой отчетности в целом,
  - (б) либо установить, что такой факт или факты приведут к существенному искажению финансовой отчетности в целом.

### События после отчетной даты

58. Если практикующему специалисту становится известно о событиях, происшедших в период между датой финансовой отчетности и датой подготовки им заключения, которые требуют корректировки финансовой отчетности или раскрытия в ней соответствующей информации, он обязан потребовать от руководства исправить такие искажения.
59. После даты подготовки заключения практикующий специалист не обязан проводить какие-либо процедуры в отношении финансовой отчетности. Вместе с тем, если после даты подготовки заключения, но до даты выпуска финансовой отчетности практикующему специалисту становится известен факт, который, будь он известен на дату подготовки заключения, заставил бы практикующего специалиста внести изменения в заключение, практикующий специалист обязан:
- (а) обсудить такой факт с руководством или, если применимо, лицами, отвечающими за корпоративное управление;
  - (б) установить необходимость внесения изменений в финансовую отчетность;
  - (с) если такая необходимость возникает, запросить у руководства, как оно намерено отразить этот факт в финансовой отчетности.
60. Если руководство не внесет изменения в финансовую отчетность в обстоятельствах, в которых, по мнению практикующего специалиста, они должны быть внесены, а практикующий специалист уже передал организации свое заключение, последний обязан уведомить руководство и лиц, отвечающих за корпоративное управление, о необходимости воздержаться от выпуска и передачи финансовой отчетности третьим сторонам до внесения необходимых изменений. Если, тем не менее, финансовая отчетность будет выпущена без необходимых изменений, практикующий специалист обязан принять надлежащие меры для предотвращения случаев, когда третьи лица могут при принятии решений полагаться на выданное им заключение.

### Письменные заявления

61. Практикующий специалист обязан затребовать у руководства письменное заявление о том, что оно в полном объеме выполнило свои обязанности, перечисленные в согласованных условиях выполнения задания. В письменном заявлении должна быть указана информация о том, что (см. пункты А100–А102):

- (a) руководство в полном объеме выполнило свои обязанности по подготовке финансовой отчетности в соответствии с требованиями применимой концепции, включая, при необходимости, подтверждение факта ее достоверного представления, а также предоставило практикующему специалисту всю необходимую информацию и доступ к информации, как согласовано в условиях выполнения задания;
- (b) все операции признаны и отражены в финансовой отчетности.

Если законом или нормативными актами предусмотрена подготовка руководством официальных письменных сообщений о его обязанностях, и практикующий специалист сочтет, что такие сообщения удовлетворяют отдельным или всем заявлениям, перечисленным в подпунктах (a)–(b) настоящего пункта, факты, отраженные в таких сообщениях, в письменное заявление можно не включать.

62. Практикующий специалист также обязан затребовать у руководства письменные заявления, подтверждающие, что ему предоставлена следующая информация (см. пункт A101):
- (a) идентификационные данные связанных сторон организации и сведения обо всех взаимоотношениях и операциях со связанными сторонами, о которых руководству известно;
  - (b) важные факты о любых фактических или предполагаемых недобросовестных действиях, о которых известно руководству и которые могли повлиять на организацию;
  - (c) подтвержденное или возможное несоблюдение законов и нормативных актов, влияющее на финансовую отчетность организации;
  - (d) вся информация, относящаяся к подготовке финансовой отчетности с использованием допущения о непрерывности деятельности;
  - (e) подтверждение того, что все события, происходившие после даты финансовой отчетности, в отношении которых применимая концепция подготовки финансовой отчетности требует внесения корректировок или раскрытия информации, были должным образом учтены или информация о них была раскрыта;
  - (f) существенные обязательства, договорные или условные обязательства, которые повлияли или могли повлиять на финансовую отчетность организации, включая раскрытую в ней информацию;
  - (g) существенные операции в неденежной форме или операции, не предполагающие денежных расчетов, проведенные организацией в рассматриваемом отчетном периоде.
63. Если руководство не предоставит одно или несколько затребованных письменных заявлений, практикующий специалист обязан (см. пункт A100):
- (a) обсудить такой факт с руководством и, если применимо, лицами, отвечающими за корпоративное управление;
  - (b) повторно оценить честность руководства и влияние, которое такая повторная оценка может оказать на надежность заявлений (устных или письменных) и доказательств в целом;
  - (c) предпринять соответствующие действия, в том числе определить, как это, возможно, повлияет на вывод, который должен быть представлен в заключении практикующего специалиста в соответствии с настоящим стандартом.
64. Практикующий специалист обязан отказаться от вывода о финансовой отчетности или прекратить выполнение задания, если такое прекращение предусмотрено применимым законодательством или нормативными актами, если:
- (a) считает, что существует достаточно серьезное сомнение в честности руководства, в связи с чем письменные заявления не являются надежными;
  - (b) руководство не представило затребованные заявления, предусмотренные пунктом 61.

*Дата и период или периоды, за которые представляются письменные заявления*

65. Даты письменных заявлений должны быть максимально приближены к дате подготовки практикующим специалистом заключения, но не после нее. Письменные заявления должны быть

подготовлены по всей финансовой отчетности и за период или периоды, указанные в заключении практикующего специалиста.

#### **Оценка доказательств, полученных по результатам выполнения процедур**

66. Практикующий специалист обязан установить, были ли получены достаточные надлежащие доказательства по результатам выполнения процедур. Если такие доказательства получены не были, практикующий специалист обязан выполнить иные процедуры, которые сочтет необходимыми в сложившихся обстоятельствах, чтобы сформировать вывод о финансовой отчетности (см. пункт A103).
67. Если практикующий специалист не в состоянии получить достаточные надлежащие доказательства для формирования вывода, он обязан обсудить с руководством и, если применимо, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, влияние таких ограничений на объем обзорной проверки (см. пункты A104–A105).

#### *Оценка влияния на заключение практикующего специалиста*

68. Практикующий специалист обязан оценить доказательства, полученные по результатам выполнения процедур, с целью определить их влияние на его заключение (см. пункт A103).

#### **Формирование практикующим специалистом вывода о финансовой отчетности**

*Рассмотрение применимой концепции подготовки финансовой отчетности, использованной при подготовке финансовой отчетности*

69. При формировании вывода о финансовой отчетности практикующий специалист обязан:
- (a) установить, содержится ли в финансовой отчетности указание на то, что отчетность подготовлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (см. пункты A106–A107);
  - (b) в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности и результатов выполненных процедур удостовериться в том, что:
    - (i) терминология, использованная в финансовой отчетности, в том числе название каждого отчета, составляющего комплект финансовой отчетности, является уместной и обоснованной;
    - (ii) в финансовой отчетности адекватно раскрыта информация о выбранных и применявшихся существенных принципах учетной политики;
    - (iii) соответствуют ли выбранные и применяемые положения учетной политики применимой концепции подготовки финансовой отчетности и являются ли они надлежащими;
    - (iv) оценочные значения, рассчитанные руководством, представляются обоснованными;
    - (v) информация, представленная в финансовой отчетности, является уместной, достоверной, сопоставимой и понятной;
    - (vi) в финансовой отчетности адекватно раскрыта информация, которая позволит предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на информацию, приведенную в финансовой отчетности (см. пункты A108–A110).
70. Практикующий специалист обязан рассмотреть влияние:
- (a) неисправленных искажений, выявленных в ходе обзорной проверки и в ходе обзорной проверки финансовой отчетности организации за предыдущий период, на финансовую отчетность в целом;
  - (b) качественных характеристик учетной политики организации, включая признаки возможной предвзятости суждений руководства (см. пункты A111–A112).
71. Если подготовка финансовой отчетности проводилась с использованием концепции достоверного представления, практикующий специалист также обязан (см. пункт A109):
- (a) оценить, соответствует ли общая форма представления, структуры и содержания финансовой отчетности применимой концепции ее подготовки;

- (b) установить, что финансовая отчетность, в том числе примечания к ней, представляет лежащие в основе операции и события таким образом, который обеспечивает достоверное представление или дает правдивое и достоверное представление (в зависимости от ситуации) о финансовой отчетности в целом.

#### *Форма вывода*

- 72. Вывод практикующего специалиста о финансовой отчетности, как немодифицированный, так и модифицированный, должен соответствовать форме, определяемой требованиями применявшейся концепции подготовки финансовой отчетности.

#### *Немодифицированный вывод*

- 73. Практикующий специалист обязан сформировать в своем заключении о финансовой отчетности в целом немодифицированный вывод, если он получил ограниченную уверенность, которая позволяет ему сформировать вывод о том, что в ходе выполнения работ его внимание не привлекли никакие факты, которые могли бы свидетельствовать о том, что финансовая отчетность не подготавливалась во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией ее подготовки.
- 74. Формируя немодифицированный вывод, практикующий специалист обязан, если иное не предусмотрено законом или нормативными актами, использовать в зависимости от ситуации одну из следующих формулировок (см. пункты A113–A114):
  - (a) «По результатам проведенной нами обзорной проверки, за исключением возможного влияния факта, описанного (фактов, описанных) в разделе «Основание для формирования вывода с оговоркой», мы не обнаружили фактов, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях (или не дает правдивого и достоверного представления) ... в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности» (для финансовой отчетности, подготовленной с использованием концепции достоверного представления) или
  - (b) «По результатам проведенной обзорной проверки мы не выявили фактов, которые дали бы нам основания полагать, что настоящая финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности» (для финансовой отчетности, подготовленной с использованием концепции соответствия).

#### *Модифицированный вывод*

- 75. Практикующий специалист обязан сформировать модифицированный вывод в своем заключении о финансовой отчетности в целом, когда:
  - (a) либо на основе выполненных процедур и полученных доказательств установит, что финансовая отчетность существенно искажена;
  - (b) либо не сможет получить достаточные надлежащие доказательства в отношении одной или нескольких статей финансовой отчетности, которые являются существенными для финансовой отчетности в целом.
- 76. Если практикующий специалист формирует модифицированный вывод о финансовой отчетности, он обязан:
  - (a) использовать в разделе заключения, в котором формируется вывод о финансовой отчетности, заголовки «Вывод с оговоркой», «Отрицательный вывод» или «Отказ от вывода» (в зависимости от ситуации);
  - (b) описать факт, ставший основанием для модификации, и представить такое описание в отдельном разделе заключения под соответствующим заголовком (например, «Основание для формирования вывода с оговоркой», «Основание для формирования отрицательного вывода» или «Основание для отказа от вывода»), при этом такой раздел должен быть размещен перед разделом с выводом (далее – «раздел «Основание для вывода»»).

#### *Финансовая отчетность содержит существенные искажения*

- 77. Если практикующий специалист установит наличие существенных искажений в финансовой отчетности, он обязан сформировать:

- (a) либо вывод с оговоркой, если заключает, что влияние факта, который представляет собой (фактов, которые представляют собой) основание для модификации, является для финансовой отчетности существенным, но не всеобъемлющим;
  - (b) либо отрицательный вывод, если влияние факта, который представляет собой (фактов, которые представляют собой) основание для модификации, является для финансовой отчетности и существенным, и всеобъемлющим.
78. Формируя вывод с оговоркой в связи с наличием существенного искажения в финансовой отчетности, практикующий специалист обязан, если иное не предусмотрено законом или нормативными актами, использовать одну из следующих формулировок (в зависимости от ситуации):
- (a) «По результатам проведенной нами обзорной проверки, за исключением влияния факта, описанного (фактов, описанных) в разделе «Основание для формирования вывода с оговоркой», мы не обнаружили фактов, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях (или не дает правдивого и достоверного представления) ... в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности» (для финансовой отчетности, подготовленной с использованием концепции достоверного представления) или
  - (b) «По результатам проведенной обзорной проверки, за исключением влияния факта, описанного (фактов, описанных) в разделе «Основание для формирования вывода с оговоркой», мы не обнаружили фактов, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности» (для финансовой отчетности, подготовленной с использованием концепции соответствия).
79. Формируя отрицательный вывод о финансовой отчетности, практикующий специалист обязан, если иное не предусмотрено законом или нормативными актами, использовать одну из следующих формулировок (в зависимости от ситуации):
- (a) «По результатам проведенной обзорной проверки и с учетом существенности факта, описанного (фактов, описанных) в разделе «Основание для формирования отрицательного вывода», мы считаем, что финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях (или не дает правдивого и достоверного представления) ... в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности» (для финансовой отчетности, подготовленной с использованием концепции достоверного представления) или
  - (b) «По результатам проведенной обзорной проверки и с учетом существенности факта, описанного (фактов, описанных) в разделе «Основание для формирования отрицательного вывода», мы считаем, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности» (для финансовой отчетности, подготовленной с использованием концепции соответствия).
80. Применительно к существенным искажениям, ставшим причиной формирования вывода с оговоркой или отрицательного вывода, в разделе «Основание для вывода» практикующий специалист обязан:
- (a) описать и оценить финансовое влияние искажения, если существенное искажение связано с конкретными суммами, представленными в финансовой отчетности (в том числе количественные данные), за исключением случаев, когда это не представляется возможным.
  - (b) пояснить, в чем именно заключается искажение раскрытой информации, если существенное искажение относится к описательной информации;
  - (c) описать характер пропущенной информации, если существенное искажение относится к информации, которая не была, но должна была быть раскрыта. Если это практически возможно и не запрещено законом или нормативными актами, практикующий специалист обязан включить в этот раздел пропущенную информацию.

Невозможность получить достаточные надлежащие доказательства



81. Если практикующий специалист не в состоянии сформировать вывод о финансовой отчетности из-за невозможности получить достаточные надлежащие доказательства, он обязан:
- (a) сформировать вывод с оговоркой, если считает, что возможное влияние невыявленных искажений (при их наличии) на финансовую отчетность может быть существенным, но не всеобъемлющим, или
  - (b) отказаться от вывода, если считает, что возможное влияние невыявленных искажений (при их наличии) на финансовую отчетность может быть и существенным, и всеобъемлющим.
82. Практикующий специалист обязан отказаться от задания, если возникают следующие обстоятельства (см. пункты A115–A117):
- (a) вследствие ограничения объема обзорной проверки со стороны руководства после того, как практикующий специалист принял задание, он не в состоянии получить достаточные надлежащие доказательства для формирования вывода о финансовой отчетности;
  - (b) практикующий специалист установил, что возможное влияние невыявленных искажений на финансовую отчетность является существенным и всеобъемлющим;
  - (c) отказ от задания возможен в соответствии с применимым законодательством или нормативными актами.
83. Формируя вывод с оговоркой в связи с невозможностью получить достаточные надлежащие доказательства, практикующий специалист обязан, если иное не предусмотрено законом или нормативными актами, использовать одну из следующих формулировок (в зависимости от ситуации):
- (a) «По результатам проведенной нами обзорной проверки, за исключением возможного влияния факта, описанного (фактов, описанных) в разделе «Основание для формирования вывода с оговоркой», мы не обнаружили фактов, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях (или не дает правдивого и достоверного представления) ... в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности» (для финансовой отчетности, подготовленной с использованием концепции достоверного представления) или
  - (b) «По результатам проведенной нами обзорной проверки, за исключением возможного влияния факта, описанного (фактов, описанных) в разделе «Основание для формирования вывода с оговоркой», мы не обнаружили фактов, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности» (для финансовой отчетности, подготовленной с использованием концепции соответствия).
84. Выражая отказ от вывода о финансовой отчетности, практикующий специалист обязан указать в разделе «Вывод» следующую информацию:
- (a) по причине существенности факта, описанного (фактов, описанных) в разделе «Основание для отказа от вывода», практикующему специалисту не удалось получить достаточные надлежащие доказательства для формирования вывода о финансовой отчетности;
  - (b) следовательно, практикующий специалист не формирует вывод о финансовой отчетности.
85. Формируя вывод с оговоркой в связи с невозможностью получить достаточные надлежащие доказательства либо выражая отказ от вывода, практикующий специалист обязан в разделе «Основание для вывода» указать причину или причины, по которым получить достаточные надлежащие доказательства не представляется возможным.

#### Заключение практикующего специалиста

86. Заключение практикующего специалиста по результатам выполнения задания по обзорной проверке должно быть оформлено в письменном виде и содержать следующие элементы (см. пункты A118–A121, A142, A144):
- (a) заголовок, четко указывающий на то, что документ является заключением независимого практикующего специалиста по обзорной проверке;

- (b) адресат или адресаты, как предусмотрено обстоятельствами задания;
- (c) вводный раздел, в котором:
  - (i) указывает на состав финансовой отчетности, являющуюся предметом обзорной проверки, в том числе название каждого отчета, представленного в комплекте финансовой отчетности, а также дату и период, за который подготавливался каждый такой отчет;
  - (ii) содержит ссылку на краткое изложение существенных принципов учетной политики и другую пояснительную информацию;
  - (iii) подтверждает факт проведения обзорной проверки финансовой отчетности;
- (d) описание ответственности руководства за подготовку финансовой отчетности, включая пояснение о том, что руководство несет ответственность (см. пункты A122–A125):
  - (i) за подготовку финансовой отчетности в соответствии с требованиями применимой концепции, включая, при необходимости, обязанность по ее достоверному представлению;
  - (ii) систему внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для обеспечения подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
- (e) в том случае, если финансовая отчетность представляет собой финансовую отчетность специального назначения:
  - (i) описание цели подготовки финансовой отчетности и, если необходимо, информацию о предполагаемых пользователях или ссылку на примечание к финансовой отчетности специального назначения, в котором содержится такая информация;
  - (ii) если при подготовке такой финансовой отчетности у руководства была возможность выбрать из нескольких концепций подготовки, в разделе заключения, где разъясняется ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности, необходимо упомянуть обязанность руководства по установлению приемлемости применимой концепции подготовки финансовой отчетности в сложившихся обстоятельствах;
- (f) описание обязанности практикующего специалиста сформировать вывод о финансовой отчетности, включая ссылку на данный стандарт и, при необходимости, применимое законодательство или нормативные требования (см. пункты A126–127, A143);
- (g) описание обзорной проверки финансовой отчетности и ограничений по объему проверки, а также следующие заявления (см. пункт A128):
  - (i) задание по обзорной проверке в соответствии с настоящим стандартом представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность;
  - (ii) практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства;
  - (iii) объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, которые выполняются в ходе аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, в связи с чем практикующий специалист не выражает аудиторского мнения о финансовой отчетности;
- (h) раздел «Вывод», который содержит:
  - (i) вывод практикующего специалиста о финансовой отчетности в целом в соответствии с пунктами 72–85 (в зависимости от ситуации);
  - (ii) указание на применимую концепцию, использованную при подготовке финансовой отчетности, включая название источника такой концепции, которым не являются Международные стандарты финансовой отчетности, или Международный стандарт финансовой отчетности для малых и средних организаций, выпущенный Советом

по международным стандартам финансовой отчетности, или Международные стандарты финансовой отчетности государственного сектора, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности государственного сектора (см. пункты A129–A130);

- (i) в случаях, когда заключение практикующего специалиста о финансовой отчетности является модифицированным:
  - (i) озаглавленный соответствующим образом раздел, в котором приводится модифицированный вывод практикующего специалиста в соответствии с пунктами 72 и 75–85 (в зависимости от ситуации);
  - (ii) озаглавленный соответствующим образом раздел, в котором приводится описание факта или фактов, которые стали основанием для модификации вывода практикующего специалиста (см. пункт A131);
- (j) ссылка на обязанность практикующего специалиста, предусмотренную настоящим стандартом, соблюдать соответствующие этические требования;
- (k) дата заключения практикующего специалиста (см. пункты A138–A141);
- (l) подпись практикующего специалиста (см. пункт A132);
- (m) местоположение в юрисдикции, в которой практикующий специалист осуществляет свою деятельность.

*Раздел «Важные обстоятельства» и раздел «Прочие сведения» заключения практикующего специалиста*

**Раздел «Важные обстоятельства»**

- 87. Практикующий специалист может счесть необходимым привлечь внимание пользователей к обстоятельству, представленному или раскрытому в финансовой отчетности, которое, по мнению практикующего специалиста, является настолько важным, что является основополагающим для понимания пользователями финансовой отчетности. В таких случаях практикующий специалист обязан включить в свое заключение раздел «Важные обстоятельства», при условии, что он получил достаточные надлежащие доказательства, позволяющие ему сформировать вывод о том, что обстоятельство, представленное в финансовой отчетности, скорее всего, не является сколько-нибудь существенным искажением финансовой отчетности. В этом разделе будет упоминаться только информация, представленная или раскрытая в финансовой отчетности.
- 88. Заключение практикующего специалиста о финансовой отчетности специального назначения должно включать раздел «Важные обстоятельства», в котором пользователей будут предупреждать о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения и, следовательно, может быть непригодна для использования в каких-либо иных целях (см. пункты A133–A134).
- 89. Практикующий специалист обязан поместить данный раздел сразу после раздела, в котором приводится его вывод о финансовой отчетности; раздел может быть озаглавлен «Важные обстоятельства» или ему может быть дано иное соответствующее название.

**Раздел «Прочие сведения»**

- 90. Если практикующий специалист сочтет необходимым сообщить о каком-либо обстоятельстве, помимо представленных или раскрытых в финансовой отчетности, которое, по его суждению, является важным для понимания пользователями сути обзорной проверки, обязанностей практикующего специалиста или подготовленного им заключения, и это не запрещено законом или нормативными актами, практикующий специалист должен сообщить о таком обстоятельстве в разделе заключения, который будет озаглавлен «Прочие сведения» или которому может быть дано иное соответствующее название.

*Другие обязанности по представлению заключений и отчетов*

- 91. От практикующего специалиста может потребоваться представление в заключении о финансовой отчетности сведений о выполнении других обязанностей по представлению заключений и отчетов в дополнение к тем, которые предусмотрены настоящим стандартом. В этом случае информацию о таких обязанностях практикующий специалист представит в отдельном разделе заключения,

озаглавленном «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» или снабженном иным заголовком, соответствующим содержанию раздела. Этот раздел помещается после раздела «Заключение о финансовой отчетности» (см. пункты A135–A137).

#### *Дата заключения практикующего специалиста*

92. Датой, которую практикующий специалист должен указать в своем заключении, будет дата, наступающая не ранее той, на которую он получил достаточные надлежащие доказательства, на основе которых сформировал вывод о финансовой отчетности, в том числе удостоверился, что (см. пункты A138–A141):
- (a) были подготовлены все отчеты, составляющие комплект финансовой отчетности согласно применимой концепции ее подготовки, включая соответствующие примечания (если применимо);
  - (b) лица, имеющие полномочия, подтвердили, что несут ответственность за данную финансовую отчетность.

#### **Документация**

93. Подготовка документации по обзорной проверке обеспечивает доказательство ее проведения в соответствии с настоящим стандартом, требованиями законодательства и нормативными требованиями, а также в достаточном объеме и надлежащим образом описывает основания для подготовки практикующим специалистом заключения. Практикующий специалист обязан своевременно и в необходимом объеме задокументировать следующие аспекты задания, чтобы другой опытный практикующий специалист, до этого не имевший отношения к заданию, мог понять следующее (см. пункт A145):
- (a) характер, сроки и объем процедур, проведенных с целью выполнить требования настоящего стандарта, требования применимого законодательства и нормативные требования;
  - (b) результаты, полученные после выполнения процедур, а также выводы, сформированные практикующим специалистом на основании полученных результатов;
  - (c) значимые вопросы, возникшие в ходе задания, выводы, сформированные практикующим специалистом по этим вопросам, а также значимые профессиональные суждения, сформированные в процессе подготовки выводов.
94. В процессе документирования характера, сроков и объема процедур, выполненных в соответствии с настоящим стандартом, практикующий специалист обязан указать:
- (a) исполнителя (исполнителей) и дату завершения работы;
  - (b) лицо, проверившее выполненную работу для целей контроля качества выполнения задания, а также дату и объем такой проверки.
95. Практикующий специалист также обязан задокументировать результаты обсуждений с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, и иными лицами, если такие обсуждения потребовались для анализа значимых вопросов, возникших в ходе выполнения задания, в том числе документально отразить характер таких вопросов.
96. Если в ходе выполнения задания практикующий специалист выявит информацию, которая противоречит имеющимся у него результатам изучения значимых вопросов, влияющих на финансовую отчетность, он обязан задокументировать меры, которые были приняты для устранения такого противоречия.

\*\*\*

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

#### **Сфера применения настоящего стандарта (см. пункты 1–2.)**

- A1. При выполнении обзорной проверки финансовой отчетности от практикующего специалиста может потребоваться соблюдение требований законодательства или нормативных требований, которые могут отличаться от требований, установленных настоящим стандартом. При проведении обзорной проверки в таких обстоятельствах практикующий специалист может счесть разъяснения, приводимые в данном стандарте, полезными в отношении многих аспектов, но при этом он обязан

строго соблюдать все применимые при этом требования соответствующего законодательства, нормативные требования и требования профессиональных стандартов.

*Обзорные проверки финансовой информации компонентов в контексте аудита финансовой отчетности группы*

- A2. В соответствии с настоящим стандартом аудитор финансовой отчетности группы может направлять запросы о выполнении заданий по обзорным проверкам в отношении компонентов организаций.<sup>6</sup> В зависимости от обстоятельств задания по аудиту группы, при проведении обзорной проверки в соответствии с требованиями данного стандарта может быть получен запрос аудитора группы на дополнительные работы или процедуры.

*Взаимосвязь с МСКК 1 (см. пункт 4)*

- A3. МСКК 1 посвящен обязанностям аудиторской организации по созданию и поддержанию собственной системы контроля качества в отношении заданий, обеспечивающих уверенность, в том числе заданий по обзорным проверкам. Такие обязанности подразумевают подтверждение наличия у аудиторской организации:

- системы контроля качества;
- соответствующей политики, разработанной для достижения цели системы контроля качества, и процедур внедрения и мониторинга соблюдения такой политики, в том числе политики и процедур, регламентирующих каждый из следующих элементов:
  - ответственность руководства за качество внутри аудиторской организации;
  - соответствующие этические требования;
  - принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение конкретных заданий;
  - кадровые ресурсы;
  - выполнение задания;
  - мониторинг.

- A4. В соответствии с МСКК 1 аудиторская организация несет обязанность по созданию и поддержанию системы контроля качества для получения разумной уверенности в том, что:

- (a) аудиторская организация и ее сотрудники соблюдают профессиональные стандарты, применимые законодательные и нормативные требования;
- (b) отчеты, выпускаемые аудиторской организацией или руководителями задания, являются надлежащими в сложившихся обстоятельствах.<sup>7</sup>

- A5. В тех случаях, когда речь идет обо всех элементах, перечисленных в пункте A3, национальные требования, определяющие обязанности аудиторской организации по созданию и поддержанию системы контроля качества, должны являться не менее строгими, чем требования МСКК 1, и налагать на аудиторскую организацию обязательства, выполнение которых обеспечит достижение целей, предусмотренных требованиями МСКК 1.

**Задание по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов (см. пункты 5–8, 14)**

- A6. Обзорные проверки финансовой отчетности могут проводиться в отношении широкого круга организаций, отличающихся друг от друга по видам деятельности или размеру либо по уровню сложности финансовой отчетности. В некоторых юрисдикциях на обзорную проверку финансовой отчетности определенных видов организаций также могут распространяться требования местного законодательства или местные нормативные требования, а также местные требования, регулирующие подготовку финансовой отчетности.
- A7. Обзорные проверки могут проводиться при разных обстоятельствах. Например, обзорная проверка может потребоваться в отношении организации, освобожденной от соблюдения требований в части обязательного аудита, предусмотренных законом или нормативными актами.

<sup>6</sup> МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт A52.

<sup>7</sup> МСКК 1, пункт 11.

Кроме того, обзорные проверки могут производиться по инициативе организации, например в связи с подготовкой финансовой отчетности вследствие принятых организацией обязательств по условиям договора, или для соблюдения условий предоставления финансирования.

**Цели (см. пункт 15.)**

- A8. Настоящий стандарт требует от практикующего специалиста отказаться от вывода о финансовой отчетности, если:
- (a) он выпускает или обязан выпустить заключение по результатам задания, но
  - (b) он не может сформировать вывод о финансовой отчетности из-за невозможности получить достаточные надлежащие доказательства и заключает, что возможное влияние невыявленных искажений, при их наличии, на финансовую отчетность может быть и существенным, и всеобъемлющим.
- A9. Ситуация, когда практикующий специалист не может получить достаточные надлежащие доказательства в процессе задания по обзорной проверке (далее – ограничение объема обзорной проверки), может возникнуть в результате:
- (a) обстоятельств, не контролируемых организацией;
  - (b) влияния обстоятельств, связанных с характером или сроками работы практикующего специалиста;
  - (c) ограничений, наложенных руководством организации или лицами, отвечающими за корпоративное управление.
- A10. В настоящем стандарте изложены требования и указания для практикующего специалиста на случай, когда ограничение объема обзорной проверки происходит либо до принятия задания, либо в процессе его выполнения.

**Определения (см. пункт 16)**

*Использование терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление»*

- A11. Соответствующие обязанности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, различаются в зависимости от юрисдикции и вида организации. Эти различия влияют на порядок применения практикующим специалистом требований настоящего стандарта в отношении руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление. Следовательно фраза «руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление», используемая в различных частях настоящего стандарта, призвана обратить внимание практикующего специалиста на тот факт, что в зависимости от среды, в которой осуществляется деятельность организации, могут иметь место разные структуры и формы руководства и управления.
- A12. Обязанности по подготовке финансовой информации и финансовой отчетности для внешних пользователей несет либо руководство, либо лица, отвечающие за корпоративное управление. Это зависит от таких факторов, как:
- ресурсы и структура организации;
  - соответствующие функции руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, в рамках организации, установленные соответствующим законом или нормативными требованиями, или, если организация не является регулируемой, официально закрепленными договоренностями в части управления или подотчетности организации (например, в соответствии с учредительным договором, уставом или иными документами, на основании которых организация учреждена).

Так, в малых организациях зачастую отсутствует разделение функций руководства и управления. В более крупных организациях руководство часто отвечает за ведение дел, текущую деятельность организации и подготовку соответствующей отчетности, а лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют надзор за действиями руководства. В одних юрисдикциях подготовка финансовой отчетности организации входит в обязанности лиц, отвечающих за корпоративное управление, тогда как в других – в обязанности руководства.

*Ограниченная уверенность – использование термина «достаточные надлежащие доказательства» (см. пункт 17(f))*

A13. Достаточные надлежащие доказательства необходимы практикующему специалисту для получения ограниченной уверенности для подтверждения вывода. В основном доказательства получаются прежде всего в результате выполнения соответствующих процедур в ходе обзорной проверки; в дальнейшем полученные доказательства накапливаются.

**Выполнение задания по обзорной проверке в соответствии с настоящим стандартом (см. пункт 18.)**

A14. Настоящий стандарт не отменяет требований законов и нормативных актов, регулирующих обзорные проверки финансовой отчетности. Если требования таких законов и нормативных актов отличаются от требований настоящего стандарта, выполнение обзорной проверки только в соответствии с законами и нормативными актами не означает автоматического соблюдения требований также и настоящего стандарта.

**Этические требования (см. пункт 21)**

A15. Часть А Кодекса СМСЭБ устанавливает основополагающие принципы профессиональной этики, которым должны следовать практикующие специалисты, и обеспечивает концептуальные основы для применения таких принципов. К числу основополагающих принципов относятся:

- (a) честность;
- (b) объективность;
- (c) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- (d) конфиденциальность;
- (e) профессиональное поведение.

Часть Б Кодекса СМСЭБ содержит иллюстративные примеры того, как эти концептуальные основы должны применяться в тех или иных ситуациях. В рамках выполнения положений Кодекса СМСЭБ необходимо выявлять и надлежащим образом рассматривать риски несоблюдения практикующим специалистом соответствующих этических требований.

A16. Применительно к заданию по обзорной проверке финансовой отчетности Кодекс СМСЭБ требует, чтобы практикующий специалист являлся независимой стороной по отношению к организации, финансовая отчетность которой является предметом обзорной проверки. Кодекс СМСЭБ характеризует независимость как независимость мышления и поведения. Независимость практикующего специалиста обеспечивает ему возможность формировать вывод без чье-либо влияния, которое в противном случае может дискредитировать сформированный им вывод. Независимость – это фактор, дающий практикующему специалисту дополнительную возможность действовать честно, быть объективным и проявлять профессиональный скептицизм.

**Профессиональный скептицизм и профессиональное суждение**

*Профессиональный скептицизм (см. пункт 22)*

A17. Профессиональный скептицизм необходим для критической оценки доказательств в ходе обзорной проверки. Он включает выяснение причин расхождений и изучение противоречивых доказательств, а также критическую оценку ответов на запросы и другой информации, полученной от руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление. Он также включает анализ достаточности и надлежащего характера доказательств, полученных в обстоятельствах, в которых выполнялось задание.

A18. Профессиональный скептицизм подразумевает повышенное внимание к таким факторам, как:

- доказательство, противоречащее другим полученным доказательствам;
- информация, ставящая под сомнение надежность документов и ответов на запросы, которые должны использоваться в качестве доказательств;
- признаки, которые могут свидетельствовать о возможных недобросовестных действиях;
- любые иные обстоятельства, которые могут свидетельствовать о необходимости выполнения дополнительных процедур.

A19. Применение профессионального скептицизма на протяжении всей обзорной проверки практикующим специалистом необходимо для снижения следующих рисков:

- риск необнаружения необычных обстоятельств;
- риск чрезмерного обобщения при формировании выводов на основе полученных доказательств;
- риск использования неверных допущений при определении характера, сроков и объема процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, и оценке их результатов.

A20. Не ожидается, что практикующий специалист будет игнорировать опыт в отношении честности и добросовестности руководства организации и лиц, отвечающих за корпоративное управление, который был получен им в прошлом. Тем не менее мнение практикующего специалиста о том, что руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, являются честными и добросовестными, не избавляет практикующего специалиста от необходимости проявлять профессиональный скептицизм и не позволяет ему ограничиться доказательствами, не соответствующими целям обзорной проверки.

*Профессиональное суждение (см. пункт 23)*

A21. Профессиональное суждение необходимо для надлежащего выполнения задания по обзорной проверке. Это обусловлено тем, что интерпретация соответствующих этических требований и требований настоящего стандарта, а также необходимость принятия взвешенных решений в ходе выполнения задания по обзорной проверке предполагают применение к анализу фактов и обстоятельств выполняемого задания соответствующих профессиональных знаний и опыта. В частности, профессиональное суждение требуется в следующих случаях:

- при принятии решения о существенности, а также о характере, сроках и объеме процедур для целей выполнения требований настоящего стандарта и сбора доказательств;
- при оценке того, снижают ли доказательства, полученные по результатам выполнения процедур, риск, присущий обзорной проверке, до уровня, который является приемлемым в обстоятельствах задания;
- при анализе суждений руководства в отношении использования применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации;
- при формировании вывода о финансовой отчетности на основе полученных доказательств, включая изучение обоснованности оценок, которые были рассчитаны руководством при подготовке финансовой отчетности.

A22. Отличительной чертой профессионального суждения, которое ожидается от практикующего специалиста, является то, что его выносит практикующий специалист, чье образование, знания и опыт, в том числе в области использования навыков и методов обеспечения уверенности, дали ему возможность выработать соответствующую компетенцию для подготовки обоснованных суждений. Консультации по сложным или спорным вопросам в процессе выполнения задания как внутри рабочей группы, так и между рабочей группой и другими лицами соответствующего уровня внутри аудиторской организации или за ее пределами, помогают практикующему специалисту в формировании взвешенных и обоснованных суждений.

A23. Профессиональное суждение по каждому заданию базируется на основе фактов и обстоятельств, о которых практикующему специалисту было известно на протяжении всего задания, включая:

- знания, полученные в результате проведения заданий в отношении финансовой отчетности организации в предыдущих периодах (если применимо);
- понимание практикующим специалистом деятельности организации и ее окружения, в том числе системы ведения бухгалтерского учета организации, а также понимание того, как используется применимая концепция подготовки финансовой отчетности в той отрасли, в которой организация работает;
- степень, в какой вынесение руководством суждения требуется для подготовки и представления финансовой отчетности.

A24. Профессиональное суждение можно оценить на основе того, отражает ли оно квалифицированное применение принципов обеспечения уверенности и ведения бухгалтерского учета, является ли оно обоснованным и не противоречит ли фактам и обстоятельствам, о которых практикующему специалисту было известно вплоть до даты заключения.



A25. Профессиональное суждение должно применяться на протяжении всего задания. Его также необходимо задокументировать в соответствии с требованиями настоящего стандарта. Профессиональное суждение не должно использоваться в качестве обоснования для решений, которые не подтверждаются другими фактами и обстоятельствами задания или полученными доказательствами.

**Контроль качества на уровне задания (см. пункты 24–25)**

A26. Умения и навыки, обеспечивающие уверенность, включают:

- проявление профессионального скептицизма и профессионального суждения при планировании и выполнении задания, обеспечивающего уверенность, в том числе при получении и оценке доказательств;
- понимание информационных систем, роли и ограничений системы внутреннего контроля;
- связь результатов изучения существенности и рисков, присущих обзорной проверке, с характером, сроками и объемом процедур обзорной проверки;
- применение процедур, целесообразных в рамках задания по обзорной проверке, которые могут включать другие виды процедур в дополнение к запросам и аналитическим процедурам (такие как инспектирование, пересчет, повторное проведение, наблюдение и подтверждение);
- регулярное ведение документации;
- применение навыков и методов составления заключений по заданиям, обеспечивающим уверенность.

A27. В контексте системы контроля качества аудиторской организации рабочие группы отвечают за внедрение процедур контроля качества применительно к заданию и предоставляют аудиторской организации соответствующую информацию с целью обеспечить функционирование той части системы контроля качества, в сферу которой входит контроль за соблюдением независимости.

A28. Действия руководителя задания и соответствующие сообщения для других членов рабочей группы в контексте принятия руководителем задания ответственности за качество каждого задания по обзорной проверке в целом определяют принципиальное значение качества при выполнении задания по обзорной проверке и важность следующих факторов для достижения высокого качества задания:

- (a) выполнение работ в соответствии с профессиональными стандартами, нормативными и законодательными требованиями;
- (b) безусловное соблюдение требования политики контроля качества и применимых процедур организации по контролю качества;
- (c) выпуск обоснованного в сложившихся обстоятельствах заключения по заданию;
- (d) наличие у членов рабочей группы возможности поднимать вопросы, требующие решения, не опасаясь негативных последствий для себя лично.

A29. Если предоставляемая аудиторской организацией или прочими сторонами информация не указывает на иное, то рабочая группа вправе полагаться на систему контроля качества аудиторской организации. Например, рабочая группа может полагаться на систему контроля качества аудиторской организации в отношении:

- профессиональной компетентности, обеспечиваемой программами подбора персонала и обучения;
- независимости, обеспечиваемой путем постепенного накопления и представления требуемых данных;
- сохранения отношений с клиентами посредством систем принятия и продолжения отношений с клиентами;
- соблюдения законодательных и нормативных требований, обеспечиваемого процессом мониторинга.

В ходе анализа недостатков системы контроля качества аудиторской организации, которые могут повлиять на задание по обзорной проверке, руководитель задания может изучить меры, принятые аудиторской организацией для устранения таких недостатков.

A30. Недостаток системы контроля качества аудиторской организации не обязательно указывает на то, что задание по обзорной проверке выполнено с нарушением профессиональных стандартов, положений применимого законодательства и нормативных требований или что заключение практикующего специалиста является необоснованным.

*Назначение рабочих групп (см. пункт 25(b))*

A31. При рассмотрении компетентности и необходимых возможностей, которыми должны обладать члены всей рабочей группы, руководитель задания может учесть такие критерии, как:

- понимание и практический опыт выполнения аналогичных по характеру и сложности заданий по обзорным проверкам, приобретенные посредством соответствующей профессиональной подготовки и участия в выполнении заданий;
- понимание профессиональных стандартов и применимых законодательных и нормативных требований;
- технические знания и опыт, включая знание соответствующих информационных технологий, специализированных областей бухгалтерского учета, а также вопросов обеспечения уверенности;
- знание отраслей, в которых клиент осуществляет свою деятельность;
- способность применять профессиональное суждение;
- понимание политики и процедур контроля качества аудиторской организации.

*Принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение заданий по обзорным проверкам (см. пункт 25(d)(i))*

A32. МСКК 1 содержит требование о получении аудиторской организацией информации, которую она сочтет необходимой в конкретных обстоятельствах, до принятия задания в отношении нового клиента, при принятии решения о целесообразности продолжения текущего задания, а также при рассмотрении вопроса о принятии нового задания для существующего клиента. Информация, которая помогает руководителю задания установить целесообразность принятия и продолжения отношений с клиентами и принятия и выполнения заданий по обзорным проверкам, может включать данные, касающиеся:

- честности основных собственников, ключевых руководителей и лиц, отвечающих за корпоративное управление;
- значимых вопросов, которые возникли в ходе текущего или предыдущего задания по обзорной проверке, и их влияния на продолжение отношений.

A33. Если у руководителя задания есть основания сомневаться в честности руководства и он считает, что это сомнение повлияет на должное выполнение обзорной проверки, он, согласно настоящему стандарту должен отказаться от задания (кроме случаев, когда обязанность принять задание предусмотрена законом или нормативными актами), поскольку в этом случае может возникнуть нежелательная для практикующего специалиста ассоциированность его имени с финансовой отчетностью организации.

*Принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение заданий по обзорным проверкам (см. пункт 29)*

A34. На протяжении всего задания по мере того, как меняются его условия и обстоятельства, практикующим специалистом рассматривается возможность продолжения его выполнения и соблюдение соответствующих этических требований, включая независимость. Выполнение первичных процедур по продолжению задания и оценка соответствующих этических требований (включая независимость) в самом начале задания позволяет практикующему специалисту принимать взвешенные решения и осуществлять требуемые меры до начала выполнения иных значимых действий в рамках задания.

*Факторы, влияющие на принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение заданий по обзорным проверкам (см. пункт 29)*

A35. Задание, обеспечивающее уверенность, может быть принято только если ему в явной форме присущи характеристики<sup>8</sup>, гарантирующие достижение практикующим специалистом целей такого задания.

Разумная цель (см. пункт 29(a)(i))

A36. Наличие разумной цели у задания представляется маловероятным, если, например:

- (a) объем работы практикующего специалиста существенно ограничен;
- (b) практикующий специалист подозревает иницилирующую сторону в том, что она хочет, чтобы ее финансовая отчетность ассоциировалась с его именем, но считает такую ассоциацию нежелательной для себя;
- (c) задание призвано обеспечить соблюдение требований соответствующего закона или нормативного акта, а такой закон или нормативный акт предусматривают аудит финансовой отчетности.

Целесообразность обзорной проверки (см. пункт 29(a)(ii))

A37. Если первоначальное понимание практикующим специалистом обстоятельств задания говорит о нецелесообразности его принятия, практикующий специалист может рассмотреть возможность рекомендовать иной вид задания. В зависимости от обстоятельств практикующий специалист может, например, сформировать вывод, что в том или ином конкретном случае целесообразнее выполнить аудит, а не обзорную проверку. В иных случаях, если обстоятельства задания исключают выполнение задания, обеспечивающего уверенность, практикующий специалист может в зависимости от ситуации рекомендовать выполнить задание по компиляции или задание по оказанию иных услуг в области бухгалтерского учета.

Информация, требуемая для проведения обзорной проверки (см. пункт 29(c))

A38. Примером ситуации, в которой у практикующего специалиста могут быть основания усомниться в возможности получения или надежности информации, требуемой для проведения обзорной проверки, является ситуация, когда бухгалтерские записи, необходимые для целей выполнения аналитических процедур, предположительно являются в значительной степени неточными или неполными. Это соображение не относится к ситуации, которая иногда возникает при обзорной проверке и состоит в том, чтобы помочь руководству и рекомендовать ему скорректировать бухгалтерские записи, необходимые для завершения работ по подготавливаемой им финансовой отчетности.

*Обязательные предварительные условия принятия задания по обзорной проверке (см. пункт 30)*

A39. Настоящий стандарт также требует от практикующего специалиста до принятия задания прояснить определенные вопросы, которые он и руководство организации должны обсудить и согласовать и которые находятся в сфере контроля организации.

Применимая концепция подготовки финансовой отчетности (см. пункт 30(a))

A40. Условием принятия задания, обеспечивающего уверенность, является применимость критериев<sup>9</sup>, упомянутых в определении задания, обеспечивающего уверенность, и их доступность для предполагаемых пользователей<sup>10</sup>. Для целей настоящего стандарта применимая концепция подготовки финансовой отчетности определяет критерии, которые практикующий специалист использует для обзорной проверки финансовой отчетности и, если применимо, для достоверного представления финансовой отчетности. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности являются концепциями достоверного представления, в то время как другие являются концепциями соответствия. Требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности определяют форму и содержание финансовой информации, а также перечень отчетов, составляющих полный комплект финансовой отчетности.

<sup>8</sup> Концепция заданий, обеспечивающих уверенность, пункт 17.

<sup>9</sup> Концепция заданий, обеспечивающих уверенность, пункт 34.

<sup>10</sup> Концепция заданий, обеспечивающих уверенность, пункт 17(b)(ii).

## Приемлемость применимой концепции подготовки финансовой отчетности

- A41. Отсутствие приемлемой концепции лишает руководство необходимой основы для подготовки финансовой отчетности, а практикующего специалиста – подходящих критериев для ее обзорной проверки.
- A42. Практикующий специалист определяет приемлемость концепции, применявшейся для подготовки финансовой отчетности, исходя из своего понимания круга предполагаемых пользователей финансовой отчетности. Предполагаемые пользователи – это лицо, лица или группы лиц, для которых практикующий специалист подготавливает заключение. Практикующий специалист может установить не весь круг лиц, которые будут знакомиться с его заключением, особенно если этот круг лиц, имеющих доступ к заключению, очень широк.
- A43. Во многих случаях в отсутствие признаков, свидетельствующих об обратном, практикующий специалист может предположить, что применимая концепция подготовки финансовой отчетности является приемлемой (например, концепция подготовки финансовой отчетности, предписанная законом или нормативными требованиями той или иной юрисдикции для использования при подготовке финансовой отчетности общего назначения некоторых видов организаций).
- A44. Факторы, имеющие значение для определения практикующим специалистом приемлемости концепции, которая должна применяться при подготовке финансовой отчетности, включают:
- характер деятельности организации (например, идет ли речь о коммерческой организации, созданной с целью получения прибыли, организации государственного сектора или некоммерческой организации);
  - цель подготовки финансовой отчетности (например, подготавливается ли она для удовлетворения информационных потребностей широкого круга пользователей в финансовой информации общего характера или же аналогичных потребностей конкретных пользователей);
  - характер финансовой отчетности (например, представляет ли собой финансовая отчетность полный комплект или же какой-то отдельный отчет);
  - факт того, предписана ли применимая концепция подготовки финансовой отчетности соответствующим законом или нормативным актом.
- A45. Если концепция, использованная для подготовки финансовой отчетности, является неприемлемой с точки зрения цели финансовой отчетности, но руководство не согласится использовать концепцию, которая, по мнению практикующего специалиста, является приемлемой, практикующий специалист, согласно требованиям настоящего стандарта, обязан отказаться от задания.
- A46. Недостатки применимой концепции подготовки финансовой отчетности, указывающие на ее неприемлемость, могут проявиться после того, как практикующий специалист принял задание по обзорной проверке. В случаях, когда использование такой концепции не предписано законом или нормативным актом, руководство может принять решение использовать иную концепцию, которая является приемлемой. В этом случае практикующий специалист, согласно настоящему стандарту, обязан согласовать с руководством новые условия задания по обзорной проверке, которые будут отражать замену применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

## Обязанности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункты 30(b), 37(e))

- A47. Финансовая отчетность, подлежащая обзорной проверке, представляет собой финансовую отчетность организации, подготовленную ее руководством, надзор за составлением которой осуществляли лица, отвечающие за корпоративное управление. Настоящий стандарт не определяет обязанности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление и не заменяет действие законов и нормативных актов, регламентирующих их обязанности. Вместе с тем задание, выполняемое в соответствии с настоящим стандартом, осуществляется исходя из допущения о том, что руководство и, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, подтвердили определенные обязанности, которые являются основополагающими для выполнения задания по обзорной проверке. Проведение обзорной проверки финансовой отчетности не освобождает руководство и лиц, отвечающих за корпоративное управление, от исполнения их обязанностей.

- A48. В рамках исполнения своих обязанностей по подготовке финансовой отчетности руководство обязано формировать профессиональное суждение при расчете оценочных значений, которые являются обоснованными в сложившихся обстоятельствах, а также осуществить выбор и применять надлежащие принципы учетной политики. Упомянутые суждения формируются в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
- A49. Учитывая важную роль обязательных предварительных условий для выполнения задания по обзорной проверке финансовой отчетности, практикующий специалист обязан согласно настоящему стандарту до принятия такого задания получить от руководства подтверждение того, что оно понимает свои обязанности. Такое подтверждение руководство может предоставить практикующему специалисту как в устной, так и в письменной форме. Однако в дальнейшем подтверждение, полученное от руководства, закрепляется письменно в условиях задания.
- A50. Если руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, не подтверждают или не подтвердят свои обязанности в отношении финансовой отчетности, принятие задания неприемлемо, за исключением случаев, когда принять задание практикующего специалиста обязывают закон или нормативный акт. В случае, когда практикующий специалист обязан принять задание по обзорной проверке, ему может потребоваться разъяснить руководству и, если применимо, лицам, отвечающим за корпоративное управление, что именно означает указанное выше и каковы будут последствия для задания.

*Дополнительные соображения на случай, когда формулировки заключения практикующего специалиста установлены законом или нормативным актом (см. пункты 34–35)*

A51. Настоящий стандарт требует от практикующего специалиста не указывать факт соблюдения требований настоящего стандарта, за исключением случаев, когда он соблюдал все требования данного стандарта, применимые к заданию по обзорной проверке. В законе или нормативном акте могут быть указаны основания, по которым практикующий специалист может отказаться от задания, если это возможно. К таким основаниям относятся следующие:

- практикующий специалист считает, что концепция подготовки финансовой отчетности, предписанная законом или нормативным актом, является неприемлемой;
- предписанный формат или формулировки заключения практикующего специалиста по своей форме или терминологии существенно отличаются от формата или формулировок, требуемых настоящим стандартом.

Согласно настоящему стандарту обзорная проверка, проводимая в таких обстоятельствах, не соответствует его требованиям и практикующий специалист не вправе указывать в своем заключении по результатам выполнения задания факт соблюдения требований настоящего стандарта. Несмотря на то, что практикующий специалист не вправе указывать факт соблюдения настоящего стандарта, он, тем не менее, может в максимально возможном объеме применять его, в том числе и предусмотренные им требования к подготовке отчетности. Во избежание недопонимания практикующий специалист может рассмотреть возможность представить в заключении заявление о том, что обзорная проверка выполнялась без соблюдения требований настоящего стандарта.

#### *Согласование условий задания*

Письмо-соглашение об условиях задания или иная форма договора в письменной форме (см. пункт 37)

A52. В интересах всех сторон – руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, практикующего специалиста – последний обязан направить такое письмо-соглашение до выполнения задания по обзорной проверке, что позволит не допустить какого бы то ни было непонимания в отношении условий задания.

Форма и содержание письма-соглашения об условиях задания

A53. Форма и содержание каждого письма-соглашения об условиях задания могут различаться. Помимо вопросов, которые должны быть отражены в соответствии с требованиями настоящего стандарта, в письме-соглашении об условиях задания также может быть указано следующее:

- договоренность о привлечении к участию в задании по обзорной проверке других практикующих специалистов и экспертов;

- вопросы, которые необходимо обсудить с предыдущим практикующим специалистом, если такой был, применительно к заданию, выполняемому впервые;
- тот факт, что задание по обзорной проверке не будет удовлетворять требованиям закона или иной стороны к аудиту;
- ожидание того, что руководство направит практикующему специалисту письменные заявления;
- согласие руководства сообщать практикующему специалисту о фактах, о которых руководству может стать известно в период между датой подготовки практикующим специалистом заключения и датой выпуска финансовой отчетности и которые могут повлиять на финансовую отчетность;
- запрос к руководству с просьбой подтвердить получение письма-соглашения об условиях задания и согласие с изложенными в нем условиями.

#### Обзорная проверка компонентов группы

A54. Аудитор финансовой отчетности группы может обратиться к практикующему специалисту с запросом о проведении обзорной проверки финансовой информации того или иного компонента группы. В зависимости от инструкций аудитора группы, обзорная проверка финансовой информации компонента может выполняться в соответствии с требованиями настоящего стандарта. Аудитор группы также может указать процедуры, которые дополнят работу по обзорной проверке в соответствии с настоящим стандартом. Если практикующий специалист, выполняющий обзорную проверку, является аудитором финансовой отчетности компонента, в соответствии с настоящим стандартом обзорная проверка не проводится.

#### Обязанности руководства, предусмотренные законом или нормативным актом (см. пункт 37(e))

A55. Если в обстоятельствах, в которых выполняется задание, практикующий специалист сформирует вывод об отсутствии необходимости в закреплении отдельных условий задания в письме-соглашении, он все же обязан получить от руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменное подтверждение, предусмотренное настоящим стандартом, в котором они подтверждают и понимают возложенные на них данным стандартом обязанности. При подготовке такого письменного подтверждения могут использоваться формулировки закона или нормативного акта, если определяемые законом или нормативным актом обязанности руководства по сути эквивалентны описанным в настоящем стандарте.

#### Пример письма-соглашения об условиях задания (см. пункт 37)

A56. Пример письма-соглашения об условиях задания по обзорной проверке приводится в Приложении 1 к настоящему стандарту.

#### Повторные задания (см. пункт 38)

A57. Практикующий специалист может принять решение не направлять каждый год новое письмо-соглашение об условиях задания или иной договор в письменной форме. Однако перечисленные ниже факторы могут свидетельствовать о необходимости пересмотреть условия задания по обзорной проверке либо напомнить руководству и, если применимо, лицам, отвечающим за корпоративное управление, о действующих условиях задания:

- любой признак неверного понимания руководством цели и объема обзорной проверки;
- любое пересмотренное или специальное условие задания;
- недавнее изменение в составе высшего руководства организации;
- существенное изменение в структуре собственности организации;
- существенное изменение характера или границ хозяйственной деятельности организации;
- изменение в законодательных или нормативных требованиях, оказывающее влияние на организацию;
- замена применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

*Принятие изменения в условиях задания по обзорной проверке***Требование об изменении условий задания по обзорной проверке (см. пункт 39)**

A58. Требование со стороны организации к практикующему специалисту об изменении условий задания по обзорной проверке может стать результатом:

- изменения в обстоятельствах, ставящего под сомнение необходимость этой услуги;
- неверного понимания характера задания по обзорной проверке (по сравнению с согласованным изначально);
- ограничения объема задания по обзорной проверке либо по инициативе руководства, либо в результате влияния иных обстоятельств.

A59. Изменение в обстоятельствах, влияющее на требования организации, или неверное понимание характера изначально запрошенной услуги могут считаться достаточным основанием для требования об изменении условий задания по обзорной проверке.

A60. Однако требование об изменении не считается обоснованным, если выясняется, что оно касается информации, которая является неточной, неполной или неудовлетворительной по каким-то иным основаниям. Примером может являться ситуация, когда практикующий специалист не в состоянии получить достаточные надлежащие доказательства в отношении существенной статьи финансовой отчетности и руководство обращается к нему с требованием изменить характер задания на задание по оказанию сопутствующих услуг, чтобы не допустить формирования модифицированного вывода практикующего специалиста.

**Требование об изменении характера задания (см. пункт 40)**

A61. Прежде чем согласиться изменить характер задания с задания по обзорной проверке на другое или на задание по оказанию сопутствующих услуг, практикующему специалисту, привлеченному для проведения обзорной проверки в соответствии с настоящим стандартом, может потребоваться – в дополнение к вопросам, которые рассматриваются в данном стандарте, – оценить также и все последствия такого изменения с точки зрения закона или условий договора.

A62. Если практикующий специалист сформирует вывод о наличии достаточных оснований для изменения характера задания с задания по обзорной проверке на другое или на задание по оказанию сопутствующих услуг, работа, выполненная в рамках задания по обзорной проверке до даты изменения, может использоваться при дальнейшем выполнении задания, характер которого был изменен, однако последующая работа и заключение, которое будет выпущено, будут учитывать цели именно нового задания. Во избежание неверного понимания пользователями заключение по другому заданию или заданию по оказанию сопутствующих услуг не будет содержать упоминаний:

- (a) о первоначальном задании по обзорной проверке;
- (b) любых процедурах, которые могли выполняться в процессе первоначального задания по обзорной проверке, за исключением случаев, когда характер задания по обзорной проверке был изменен на задание по выполнению согласованных процедур. В этом случае такое упоминание о выполненных процедурах представляет собой стандартную часть заключения.

**Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт 42)**

A63. При выполнении задания по обзорной проверке информационное взаимодействие практикующего специалиста с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, осуществляется следующим образом:

- (a) практикующий специалист делает запросы руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, в ходе проведения процедур по обзорной проверке;
- (b) взаимодействует с ними иным образом в рамках установления эффективного двустороннего канала связи для анализа возникающих вопросов и развития конструктивных рабочих взаимоотношений.

- А64. Надлежащие сроки информационного взаимодействия будут варьироваться в зависимости от конкретных обстоятельств аудиторского задания. При принятии решения следует учесть, к примеру, значимость и характер вопроса, а также необходимость принятия мер в связи с этим руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление. Возможно, будет иметь смысл сообщить о значительной трудности, которая возникла в ходе обзорной проверки, как можно скорее, если руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, смогут помочь практикующему специалисту в решении этого вопроса.
- А65. Закон или нормативный акт может ограничивать информационное взаимодействие практикующего специалиста с лицами, отвечающими за корпоративное управление, по определенным вопросам. Например, законом или нормативным актом может быть запрещено какое-либо информирование или действия, которые могут помешать расследованию соответствующими органами каких-либо совершенных или предполагаемых неправомерных действий. В некоторых случаях потенциальный конфликт обязательств практикующего специалиста по неразглашению информации и обязательств по информированию может быть весьма сложным. В этом случае практикующему специалисту, возможно, потребуется прибегнуть к услугам юриста.

*Информирование о вопросах, касающихся обзорной проверки*

- А66. Вопросы, о которых практикующему специалисту следует информировать руководство или лиц, отвечающих за корпоративное управление (в зависимости от обстоятельств), могут в соответствии с настоящим стандартом включать:
- объем обязанностей практикующего специалиста в рамках задания по обзорной проверке согласно письму-соглашению об условиях задания или другому письменному соглашению в приемлемой форме;
  - значимые результаты, полученные в ходе обзорной проверки, например:
    - мнение практикующего специалиста по поводу значимых качественных аспектов практики бухгалтерского учета организации, включая принципы учетной политики, оценочные значения и раскрытие информации в финансовой отчетности;
    - значимые результаты проведения процедур, включая ситуации, когда практикующий специалист счел необходимым провести дополнительные процедуры согласно настоящему стандарту. Возможно, практикующему специалисту понадобится получить подтверждение у лиц, отвечающих за корпоративное управление, что они имеют такое же понимание фактов и обстоятельств, относящихся к конкретным операциям или событиям;
    - вопросы, которые могут привести к модификации вывода практикующего специалиста;
    - значительные трудности (если они были), с которыми пришлось столкнуться практикующему специалисту в ходе обзорной проверки: например, отсутствие необходимой информации; неожиданная невозможность получить доказательства, которые практикующий специалист считает необходимыми для обзорной проверки; ограничения, наложенные на практикующего специалиста руководством. В некоторых случаях такие трудности могут вызвать ограничение объема работ и, если руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, не будут приняты соответствующие меры, это может привести к модификации вывода практикующего специалиста, а иногда и к его отказу от задания.
- А67. В некоторых организациях за руководство и корпоративное управление могут отвечать разные лица. В этом случае на руководстве организации может лежать обязанность по информированию лиц, отвечающих за корпоративное управление, по вопросам, относящимся к зоне их ответственности. Также информационное взаимодействие руководства с лицами, отвечающими за корпоративное управление, по вопросам, информацию по которым должен предоставлять аудитор, также не освобождает аудитора от обязанности сообщать о них. Однако информирование по этим вопросам руководством может воздействовать на форму или сроки информационного взаимодействия аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление.



*Информационное взаимодействие с третьими лицами*

А68. В некоторых юрисдикциях в соответствии с законом или нормативным актом практикующий специалист может быть обязан, например:

- уведомлять регулирующий или правоохранительный орган об определенных вопросах, о которых были проинформированы лица, отвечающие за корпоративное управление. Например, в некоторых юрисдикциях практикующий специалист обязан сообщать о выявленных искажениях соответствующим органам в тех случаях, когда руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, не приняли никаких мер по их устранению;
- предоставлять копии некоторых отчетов, подготовленных для лиц, отвечающих за корпоративное управление, соответствующим регулирующим или финансирующим органам или в некоторых случаях обнародовать их для всеобщего доступа.

А69. Если только предоставление третьим лицам копий письменных сообщений, переданных практикующим специалистом лицам, отвечающим за корпоративное управление, не требуется в соответствии с законом или нормативным актом, практикующему специалисту может потребоваться получить предварительное согласие руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, на предоставление такой информации.

**Выполнение задания**

*Существенность при обзорной проверке финансовой отчетности (см. пункт 43)*

А70. Подход практикующего специалиста к существенности определяется применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Ряд концепций подготовки финансовой отчетности рассматривают принцип существенности в контексте подготовки и представления финансовой отчетности. Хотя подход, предусмотренный различными концепциями, может различаться, обычно в них указывается, что:

- искажения, включая упушения, считаются существенными, если они в отдельности или в совокупности способны, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности;
- профессиональные суждения относительно существенности принимаются с учетом всех сопутствующих обстоятельств и на них оказывают влияние такие факторы, как размер или характер искажения, или оба эти фактора одновременно;
- суждения относительно существенности тех или иных вопросов для пользователей финансовой отчетности выносятся исходя из общих информационных потребностей пользователей как группы. Возможное влияние искажений на отдельных пользователей, чьи информационные потребности могут значительно отличаться, не учитывается.

А71. Если в применимой концепции подготовки финансовой отчетности рассматривается принцип существенности, практикующему специалисту следует опираться на положения соответствующей концепции при определении существенности для проводимой обзорной проверки. Если же нет, то практикующий специалист может использовать вышеуказанные принципы в качестве основы.

А72. Практикующий специалист определяет существенность, полагаясь на свое профессиональное суждение, а также на то, каким образом он понимает потребности предполагаемых пользователей финансовой отчетности. В связи с этим практикующему специалисту обоснованно исходить из того, что пользователи:

- обладают достаточными знаниями в области бизнеса, экономической деятельности и бухгалтерского учета, а также желанием изучать информацию в финансовой отчетности с разумной тщательностью;
- понимают, что подготовка, представление и обзорная проверка финансовой отчетности осуществляются с учетом уровня существенности;
- признают неопределенность, связанную с оценкой отдельных показателей, которые основаны на оценочных значениях и суждениях, а также с учетом будущих событий;

- принимают обоснованные экономические решения на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности.

Кроме того, если только задание по обзорной проверке не проводится в отношении финансовой отчетности, предназначенной для удовлетворения потребностей конкретной категории пользователей, влияние искажений на отдельных пользователей, чьи информационные потребности могут значительно варьироваться, обычно не учитывается.

- A73. Суждение практикующего специалиста о том, что является существенным для финансовой отчетности в целом, не зависит от уровня уверенности, полученного практикующим специалистом в качестве основы для формирования вывода о финансовой отчетности.

Пересмотр существенности (см. пункт 44)

- A74. В ходе задания может возникнуть необходимость в пересмотре существенности, установленной практикующим специалистом для финансовой отчетности в целом, в связи с:

- изменением обстоятельств в ходе обзорной проверки (например, принятием решения о продаже значительной части бизнеса организации);
- получением новой информации или изменением представления практикующего специалиста о деятельности организации и ее окружении в результате выполнения процедур по обзорной проверке в соответствии с настоящим стандартом (например, если в ходе обзорной проверки выяснится, что фактические финансовые результаты, скорее всего, будут значительно отличаться от предполагаемых финансовых результатов на конец года, которые изначально использовались при определении существенности для финансовой отчетности в целом).

*Понимание практикующим специалистом деятельности организации и ее окружения* (см. пункты 45–46)

- A75. Практикующий специалист применяет профессиональное суждение при определении того, насколько подробное понимание деятельности организации и ее окружения он должен иметь для проведения обзорной проверки ее финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом. В первую очередь практикующему специалисту необходимо учитывать, достаточно ли полученного им понимания для достижения целей, стоящих перед ним при выполнении задания. Понимание, которое получает практикующий специалист, в любом случае является менее точным, чем понимание, имеющееся у руководства организации.

- A76. Получение понимания деятельности организации и ее окружения представляет собой непрерывный, динамический процесс сбора, обновления и анализа информации на протяжении всего задания по обзорной проверке. Практикующий специалист получает и применяет полученное понимание постоянно в процессе выполнения задания, и это понимание периодически меняется под влиянием изменения условий и обстоятельств. Первоначально проводимые процедуры по принятию решения о начале выполнения или продолжении задания по обзорной проверке основываются на предварительном понимании практикующим специалистом деятельности организации и обстоятельств задания. При продолжающихся отношениях с клиентом его понимание включает знания, полученные в ходе предыдущих заданий, выполненных практикующим специалистом в отношении финансовой отчетности и другой финансовой информации клиента.

- A77. Полученное понимание деятельности организации и ее окружения задает систему критериев, на основе которой практикующий специалист планирует и выполняет задание по обзорной проверке, а также применяет профессиональные суждения в ходе задания. В частности, представление должно быть достаточным для того, чтобы практикующий специалист мог выявить области финансовой отчетности, содержащие, с высокой вероятностью, существенные искажения и с учетом этого определить подход к разработке и проведению процедур в отношении них.

- A78. При получении представления об организации, ее окружении и применимой концепции подготовки финансовой отчетности практикующий специалист может также рассмотреть следующие вопросы:

- является ли организация компонентом группы или ассоциированной организацией по отношению к другой организации;
- уровень сложности концепции подготовки финансовой отчетности;

- обязательства или требования, действующие в отношении организации, по предоставлению финансовой информации, а также то, регулируются ли данные обязательства или требования применимых законов или нормативных актов или вытекают из добровольных соглашений о предоставлении финансовой информации, закрепленных соответствующими документами в сфере корпоративного управления или ответственности (например, договоры с третьими лицами);
- наличие положений законодательства или нормативных требований, которые, по общему признанию, оказывают непосредственное влияние на определение существенных сумм и раскрытие информации в финансовой отчетности, таких как законодательство и нормативные требования в области налогообложения и пенсионного обеспечения;
- развитость структуры руководства и корпоративного управления организации в части, касающейся управления и надзора за бухгалтерскими записями и системами финансовой отчетности, используемыми при подготовке финансовой отчетности. В небольших организациях обычно меньше сотрудников, что может оказывать влияние на то, каким образом осуществляется надзор. К примеру, разделение обязанностей может быть практически неосуществимо в такой организации. Однако в малой организации с руководителем-собственником надзор может быть даже более эффективным, чем в крупной организации. Это помогает компенсировать недостатки, связанные с ограниченной возможностью разделения обязанностей;
- позиция руководства и контрольная среда в организации, с помощью которой организация снижает риски, связанные с подготовкой финансовой отчетности и исполнением обязательств по ее подготовке;
- развитость и сложность систем бухгалтерского учета и финансовой отчетности организации и соответствующих механизмов контроля, которые организация использует для ведения бухгалтерских записей и связанной с ними информации;
- процедуры, используемые организацией для записи, классификации и обобщения операций, а также сбора информации для включения в финансовую отчетность и соответствующее раскрытие информации;
- виды вопросов, которые привели к необходимости бухгалтерских корректировок в финансовой отчетности организации в предыдущие периоды.

*Разработка и проведение процедур (см. пункты 47, 55)*

- A79. На предполагаемый характер, сроки и объем процедур, которые практикующий специалист считает необходимым провести для получения достаточных надлежащих доказательств и последующего формирования вывода о финансовой отчетности в целом, влияют:
- (a) требования настоящего стандарта;
  - (b) требования, установленные применимыми законами или нормативными актами, включая дополнительные требования в области отчетности согласно применимому закону или нормативному акту.
- A80. В том случае, если практикующий специалист привлекается для проведения обзорной проверки финансовой отчетности группы организаций, характер, сроки и объем процедур обзорной проверки должны быть определены таким образом, чтобы практикующий специалист мог выполнить цели задания по обзорной проверке, указанные в настоящем стандарте, но применительно к финансовой отчетности группы.
- A81. Требования настоящего стандарта, касающиеся разработки и осуществления запросов и аналитических процедур, а также процедур, проводимых в определенных обстоятельствах, разработаны таким образом, чтобы помочь практикующему специалисту в достижении целей, указанных в настоящем стандарте. Обстоятельства заданий по обзорной проверке могут очень сильно различаться, в связи с чем практикующий специалист может счесть целесообразным или эффективным разработать и выполнить другие процедуры. Например, если в ходе получения представления о деятельности организации практикующему специалисту станет известно о каком-либо значимом договоре, он может счесть необходимым изучить его.

A82. Тот факт, что практикующий специалист может счесть необходимым проведение других процедур, не отменяет его задачи по получению ограниченной уверенности в отношении финансовой отчетности в целом.

#### Значительные или необычные операции

A83. Практикующий специалист может рассмотреть вопрос об изучении бухгалтерских записей организации с целью выявления значительных или необычных операций, на которые необходимо будет обратить особое внимание в ходе обзорной проверки.

#### Запрос (см. пункты 46–48)

A84. В рамках обзорной проверки запрос предполагает сбор данных у руководства и других лиц в организации, в зависимости от того, что практикующий специалист сочтет нужным с учетом обстоятельств задания. Практикующий специалист может запросить также нефинансовые данные (при необходимости). Оценка полученных ответов является неотъемлемой частью процесса запроса.

A85. В зависимости от обстоятельств задания запрос может в себя также включать сбор сведений:

- о действиях, произошедших на встречах собственников, лиц, отвечающих за корпоративное управление, или их комитетов, а также других встречах (если такие были), способных повлиять на показатели и раскрываемые данные в финансовой отчетности;
- сообщениях от регулирующих органов, которые организация получила или ожидает получить;
- вопросах, возникших в ходе проведения других процедур. В случае, если практикующий специалист запрашивает дополнительные сведения в связи с выявленными несоответствиями, он оценивает обоснованность и последовательность ответов, полученных от руководства, с учетом результатов, полученных в результате других процедур, а также своих знаний и представлений об организации и отрасли, в которой она осуществляет свою деятельность.

A86. Доказательства, полученные в результате запроса, зачастую являются основным источником информации о намерениях руководства. Однако сведения, подтверждающие намерения руководства, могут быть весьма ограниченными. В подобных случаях анализ выполнения руководством заявленных намерений в прошлом, официально объявленных мотивов выбора конкретного порядка действий и способности руководства его придерживаться может способствовать получению соответствующей информации для подтверждения доказательств, собранных в результате запроса. При оценке ответов руководства крайне важно применение профессионального скептицизма для того, чтобы практикующий специалист мог определить, имеются ли какие-либо вопросы, способные заставить его предполагать наличие существенных искажений в финансовой отчетности.

A87. Осуществление запросов также помогает практикующему специалисту получить представление или внести коррективы в уже имеющееся представление о деятельности организации и ее окружении с целью выявления областей, в которых, с высокой вероятностью, могут возникнуть существенные искажения в финансовой отчетности.

#### Запрос относительно способности организации продолжать непрерывно свою деятельность (см. пункт 48(f))

A88. Зачастую в небольших организациях руководство не осуществляет оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, вместо этого полагаясь на собственное знание бизнеса и предполагаемые перспективы на будущее. В этом случае, возможно, имеет смысл обсудить средне- и долгосрочные перспективы и финансирование организации с руководством, включая рассмотрение вопроса о том, не противоречит ли точка зрения руководства представлению о деятельности организации, полученному практикующим специалистом.

#### Аналитические процедуры (см. пункты 46–47, 49)

A89. Выполнение аналитических процедур при проведении обзорной проверки финансовой отчетности помогает практикующему специалисту:

- получить представление или внести коррективы в уже имеющееся представление о деятельности организации и ее окружении, в том числе с целью выявления областей, в которых, с высокой вероятностью, могут возникнуть существенные искажения в финансовой отчетности;
- выявить несоответствия или отклонения от ожидаемых тенденций, значений или правил составления финансовой отчетности, включая, например, то, насколько ее данные соответствуют ключевым данным, таким как ключевые показатели эффективности;
- получить доказательства, подтверждающие результаты запросов или других, уже проведенных аналитических процедур;
- служит дополнительной процедурой в том случае, если практикующему специалисту становится известно о каком-либо вопросе или вопросах, способных заставить его предполагать наличие существенных искажений в финансовой отчетности. Примером такой дополнительной процедуры является сравнительный анализ показателей ежемесячной выручки и расходов по различным центрам прибыли, филиалам и другим компонентам организации, предоставляющий доказательства относительно финансовой информации, содержащейся в статьях или раскрываемых данных финансовой отчетности.

A90. Для проведения аналитических процедур могут использоваться различные методы начиная от простого сравнения и заканчивая сложным анализом с использованием статистических приемов. Практикующий специалист может, например, использовать аналитические процедуры для оценки финансовой информации, содержащейся в финансовой отчетности, посредством анализа вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными и сравнения полученных результатов с ожидаемыми значениями для выявления соотношений и статей, которые кажутся необычными или отличаются от ожидаемых тенденций или значений. Практикующий специалист сравнивает суммы в бухгалтерских записях или коэффициенты, рассчитанные на их основе, с ожидаемыми значениями, которые были определены исходя из информации, полученной из соответствующих источников. Примерами источников информации, которые практикующий специалист зачастую использует для определения ожидаемых значений, в зависимости от обстоятельств конкретного задания, могут служить:

- финансовая информация за сопоставимый предыдущий период (периоды) с учетом известных изменений;
- сведения об ожидаемых операционных и финансовых результатах, включая бюджет и прогнозы, а также экстраполяцию данных из промежуточных или годовых отчетов;
- соотношения между элементами финансовой информации за период;
- информация по отрасли, в которой работает организация, включая, например, маржу валовой прибыли или сравнение соотношения выручки организации и ее дебиторской задолженности с усредненными отраслевыми показателями или показателями других аналогичных по размерам организаций в той же отрасли;
- соотношение между финансовой и соответствующей нефинансовой информацией, например, расходами на заработную плату и количеством работников.

A91. Мнение практикующего специалиста о том, являются ли данные, которые он предполагает использовать для аналитических процедур, приемлемыми для целей таких процедур, формируется на основе понимания практикующим специалистом о деятельности организации и ее окружении и зависит от характера и источника таких данных и обстоятельств, в которых они были получены. Следующие факторы, например, могут быть приняты во внимание:

- источник информации. Например, информация может оказаться более надежной, если она получена из независимых источников за пределами организации;
- сопоставимость имеющейся информации. Например, может понадобиться дополнить или скорректировать общие данные по отрасли таким образом, чтобы они были сопоставимы с данными организации, которая производит и продает специализированную продукцию;
- характер и уместность информации. Например, необходимо определить, разрабатывались ли бюджеты организации с ориентиром на ожидаемые результаты или на поставленные цели;

- знания и опыт, которые использовались при подготовке информации, а также соответствующие средства контроля, разработанные для обеспечения полноты, точности и надежности информации. Подобные средства контроля могут, например, включать контроль за подготовкой, проверкой и ведением бюджетной информации.

Процедуры, предназначенные для изучения особых обстоятельств

Недобросовестные действия и несоблюдение законодательства или нормативных требований (см. пункт 52(d))

A92. Согласно настоящему стандарту, если практикующий специалист выявит какие-либо недобросовестные или незаконные действия или у него возникнет подозрение в их совершении, он должен определить, есть ли у него обязательство сообщить о факте совершения таких действий или о своем подозрении каким-либо лицам за пределами организации. Хотя профессиональный долг практикующего специалиста соблюдать конфиденциальность информации клиентов может препятствовать передаче таких данных, юридические обязанности практикующего специалиста в некоторых случаях имеют приоритет над обязательством по соблюдению конфиденциальности.

События или условия, которые могут поставить под сомнение использование допущения о непрерывности деятельности организации в финансовой отчетности (см. пункт 54)

A93. Перечень факторов, приведенный ниже, содержит примеры событий или условий, которые вместе или в отдельности могут служить основанием для серьезных сомнений в отношении возможности использования организацией допущения о непрерывности деятельности. Данный перечень не является исчерпывающим, и наличие одного или нескольких из этих факторов не всегда означает, что существует неопределенность в отношении того, может ли организация непрерывно продолжать свою деятельность.

События или условия финансового характера:

- превышение обязательств (краткосрочных обязательств) над оборотными активами;
- полученные на определенный срок заимствования, срок погашения которых приближается, без реалистичных перспектив продлить договор или погасить заимствование, или чрезмерная зависимость от краткосрочных заимствований для финансирования внеоборотных активов;
- признаки возможного прекращения финансовой поддержки кредиторами;
- отрицательные показатели денежных потоков от операционной деятельности согласно финансовой отчетности прошедших периодов или прогнозной финансовой отчетности;
- наличие неблагоприятных для организации ключевых финансовых показателей;
- значительные операционные убытки или значительное снижение стоимости активов, используемых для получения денежных потоков;
- задержка выплаты или прекращение выплаты дивидендов;
- неспособность платить кредиторам в установленные сроки;
- неспособность соблюдать условия заемных соглашений;
- переход от операций, предполагающих оплату в кредит, к операциям с поставщиками, предусматривающим оплату при получении;
- неспособность привлечь финансирование для разработки новых продуктов или других важных инвестиций.

События или условия, связанные с операционной деятельностью:

- намерение руководства ликвидировать организацию или приостановить деятельность;
- потеря ключевых управленческих кадров в отсутствие их замены;
- потеря значительной доли рынка, ключевого клиента (клиентов), франшизы, лицензии или крупного поставщика (поставщиков);
- кадровые сложности;

- недостаточные поставки каких-либо важных материалов;
- появление очень успешного конкурента.

Прочие факторы:

- несоблюдение требований к капиталу или других нормативных требований;
- незавершенные юридические разбирательства против организации, которые в случае успеха могут привести к возникновению требований, которые она, скорее всего, не в состоянии будет удовлетворить;
- изменения в законах, нормативных актах или государственной политике, которые, как ожидается, негативно скажутся на организации;
- форс-мажорные обстоятельства, от которых организация либо не застрахована, либо застрахована на меньшую, чем необходимо, сумму.

Степень рисков, связанных с данными событиями или условиями, может быть зачастую снижена за счет других факторов. Например, в случае невозможности организации производить необходимые выплаты в счет погашения задолженности руководство может принять другие меры для поддержания достаточного уровня денежных средств: продать активы, поменять график погашения задолженности по займу или привлечь дополнительный капитал. Также, последствия потери какого-либо основного поставщика могут быть смягчены благодаря наличию подходящего альтернативного источника поставок.

*Отсутствие расхождений между данными финансовой отчетности и бухгалтерскими записями, на основе которых она подготовлена (см. пункт 56)*

- A94. Практикующий специалист, как правило, получает доказательства относительно того, что суммы, представленные в финансовой отчетности, согласуются или не противоречат суммам соответствующих бухгалтерских записей путем сверки сумм и остатков в финансовой отчетности с данными бухгалтерских записей, включая основной бухгалтерский регистр, или обобщенные данные, или документ, показывающий отсутствие расхождений между суммами финансовой отчетности и соответствующими бухгалтерскими записями (например, оборотно-сальдовая ведомость).

*Выполнение дополнительных процедур (см. пункт 57)*

- A95. В соответствии с настоящим стандартом дополнительные процедуры требуются в том случае, если практикующему специалисту становится известно о каком-либо вопросе, заставляющем его предполагать наличие существенных искажений в финансовой отчетности.
- A96. Ответные меры практикующего специалиста в виде дополнительных процедур в случае обнаружения статьи в финансовой отчетности, которая, как есть основания полагать, может быть существенно искажена, варьируются в зависимости от обстоятельств и являются предметом профессионального суждения практикующего специалиста.
- A97. При формировании суждения о характере, сроках и объеме дополнительных процедур, которые требуются для получения доказательств с целью подтверждения того, что либо существенное искажение маловероятно, либо оно действительно есть, практикующий специалист опирается:
- на информацию, полученную на основе оценки результатов уже проведенных процедур;
  - представление практикующего специалиста о деятельности организации и ее окружении с учетом корректировок, внесенных по мере выполнения задания;
  - свою оценку убедительности доказательств, которые необходимы для того, чтобы сформировать вывод относительно вопроса, заставляющего практикующего специалиста предполагать наличие существенных искажений.
- A98. Целью дополнительных процедур является получение достаточных надлежащих доказательств для того, чтобы практикующий специалист мог сформировать вывод по вопросу, который, по его мнению, может вызывать существенные искажения финансовой отчетности. Такими процедурами могут быть:

- дополнительные запросы или аналитические процедуры с более подробным анализом или акцентом на проблемные статьи (то есть суммы или раскрываемые данные по интересующим счетам и операциям согласно финансовой отчетности);
- другие типы процедур, например детальная проверка по существу или запрос внешних подтверждений.

A99. Пример, приведенный ниже, иллюстрирует, как практикующий специалист проводит оценку необходимости выполнения дополнительных процедур и какие действия предпринимает, когда понимает, что провести такие процедуры необходимо.

- В ходе проведения процедур по запросу информации и аналитических процедур в рамках обзорной проверки практикующий специалист выясняет при анализе дебиторской задолженности, что у организации имеется существенная сумма просроченной дебиторской задолженности, по которой отсутствует резерв по проблемной или сомнительной задолженности.
- Это заставляет практикующего специалиста полагать, что остаток дебиторской задолженности, отраженный в финансовой отчетности, может быть существенно искажен. Практикующий специалист делает запрос руководству на предмет наличия дебиторской задолженности, не подлежащей взысканию, которую необходимо отразить в учете как проблемную.
- В зависимости от ответа руководства оценка практикующим специалистом данной ситуации может:
  - (a) побудить его сформировать вывод о том, что остаток дебиторской задолженности, скорее всего, не содержит существенных искажений. В этом случае никакие другие процедуры не требуются;
  - (b) дать возможность определить, что данный вопрос вызывает существенные искажения в финансовой отчетности. Никакие дальнейшие процедуры не требуются – практикующему специалисту необходимо будет в заключении сформировать вывод о том, что финансовая отчетность в целом содержит существенные искажения;
  - (c) побудить практикующего специалиста по-прежнему считать, что остаток дебиторской задолженности существенно искажен, но при отсутствии достаточных надлежащих доказательств, подтверждающих это.

В этом случае практикующему специалисту необходимо будет выполнить дополнительные процедуры, например запросить у руководства данные о суммах, полученных по этим счетам после даты бухгалтерского баланса, для того чтобы установить наличие дебиторской задолженности, не подлежащей взысканию. Оценка результатов дополнительных процедур может привести к тому, что практикующий специалист сформирует вывод согласно пунктам (a) или (b) выше. Если же нет, то практикующий специалист должен:

- (i) продолжать выполнять дополнительные процедуры, пока ему не удастся сформировать вывод согласно (a) или (b) выше, или,
- (ii) если он не может ни сформировать вывод о том, что данный вопрос, скорее всего, не вызывает существенных искажений в финансовой отчетности в целом, ни установить, что он все-таки является причиной существенных искажений, тогда признать наличие ограничения по объему обзорной проверки и невозможность сделать немодифицированный вывод о финансовой отчетности.

#### Письменные заявления (см. пункты 61–63)

A100. Письменные заявления являются важным источником доказательств для задания по обзорной проверке. Если руководство вносит изменения в запрошенные письменные заявления или отказывается предоставить их, это должно насторожить практикующего специалиста, поскольку может указывать на наличие одного или ряда значимых вопросов. Кроме того, запрос письменных, а не устных заявлений во многих случаях заставляет руководство более внимательно изучить те или иные вопросы, что позволяет повысить качество заявлений.



A101. Помимо письменных заявлений, предусмотренных настоящим стандартом, практикующий специалист может также счесть необходимым запросить другие письменные заявления в отношении финансовой отчетности. Они могут помочь практикующему специалисту, например, собрать исчерпывающие доказательства в отношении определенных статей или раскрываемых данных в финансовой отчетности в том случае, если он считает наличие таких заявлений важным для формирования либо модифицированного, либо немодифицированного вывода о финансовой отчетности.

A102. В некоторых случаях руководство может включить в письменные заявления оговорку о том, что они сделаны в меру осведомленности руководства в тот момент и отражают его мнение. С точки зрения практикующего специалиста разумно согласиться с этим, если он уверен в том, что заявления сделаны лицами, имеющими соответствующие обязанности и знания в отношении вопросов, рассматриваемых в заявлениях.

#### **Оценка доказательств, полученных в результате проведенных процедур (см. пункты 66–68)**

A103. В некоторых случаях практикующий специалист может не получить тех доказательств, которые он изначально рассчитывал получить при разработке процедур по запросу, аналитических процедур или процедур в отношении конкретных обстоятельств. В этом случае практикующий специалист оценивает, что доказательства, полученные в результате процедур, не являются достаточными и надлежащими для того, чтобы сформировать вывод о финансовой отчетности. Практикующий специалист может:

- увеличить объем выполняемых работ;
- выполнить другие процедуры, которые он сочтет необходимыми в сложившихся обстоятельствах.

Если ни то, ни другое невыполнимо с учетом обстоятельств, практикующий специалист не сможет получить достаточные надлежащие доказательства для того, чтобы сформировать вывод, и должен согласно настоящему стандарту определить влияние этого обстоятельства на свое заключение или способность в принципе выполнить задание, например, в том случае, если кто-либо из представителей руководства отсутствует на момент обзорной проверки и не может ответить на запросы практикующего специалиста по значимым вопросам. Как указано в пункте 57, подобная ситуация может возникнуть и в том случае, если практикующему специалисту не станет известно о каком-либо вопросе или вопросах, которые заставят его предполагать наличие существенных искажений в финансовой отчетности.

#### *Ограничение объема обзорной проверки*

A104. Невозможность выполнить конкретную процедуру не является ограничением объема обзорной проверки, если практикующий специалист может получить достаточные надлежащие доказательства путем выполнения других процедур.

A105. Ограничения по объему обзорной проверки, установленные руководством, могут иметь другие последствия для обзорной проверки, включая влияние на оценку практикующим специалистом областей финансовой отчетности, в которых, с высокой вероятностью, могут быть существенные искажения, а также принятие решения о продолжении выполнения задания.

#### **Формирование практикующим специалистом вывода о финансовой отчетности**

##### *Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 69(а))*

A106. Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности в финансовой отчетности имеет важное значение, поскольку информирует пользователей финансовой отчетности о концепции, на основе которой финансовая отчетность подготовлена. Если финансовая отчетность является финансовой отчетностью специального назначения, она может быть подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения, информация о которой доступна только стороне, привлекающей практикующего специалиста, и практикующему специалисту. Описание такой концепции подготовки финансовой отчетности специального назначения важно, поскольку финансовая отчетность специального назначения может не быть предназначена для использования в каких-либо иных целях, кроме специально для нее установленных.

A107. Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности, содержащее нечеткие формулировки, оговорки или ограничения (например, «финансовая отчетность в значительной

степени подготовлена в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности»), не является подходящим описанием концепции, поскольку может вводить в заблуждение пользователей финансовой отчетности.

*Раскрытие информации о влиянии существенных операций и событий на информацию, содержащуюся в финансовой отчетности (см. пункты 69(b)(vi), 71)*

A108. Практикующий специалист согласно настоящему стандарту обязан оценивать, является ли раскрытие информации в финансовой отчетности адекватным для того, чтобы предполагаемые пользователи могли понять влияние существенных операций и событий на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации.

A109. Применительно к финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с требованиями концепции достоверного представления, руководству может потребоваться включить в финансовую отчетность дополнительное раскрытие информации, помимо того, которое прямо предусмотрено применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, или в редких случаях даже отклониться от требований, предусмотренных концепцией, чтобы обеспечить достоверное представление данных в финансовой отчетности.

**Особенности при использовании концепции соответствия**

A110. В чрезвычайно редких случаях практикующий специалист может признать финансовую отчетность, подготовленную с использованием концепции соответствия, вводящей в заблуждение, если практикующий специалист на момент принятия задания, согласно настоящему стандарту, установил, что данная концепция является приемлемой.

*Качественные аспекты практики бухгалтерского учета организации (см. пункт 70(b))*

A111. При рассмотрении качественных аспектов практики бухгалтерского учета организации практикующему специалисту может стать известно о возможной предвзятости суждений руководства. Практикующий специалист может сформировать вывод, что совокупное влияние отсутствия нейтральности и очевидных неисправленных искажений может повлечь существенные искажения в финансовой отчетности в целом. Признаки отсутствия нейтральности, способные повлиять на оценку практикующим специалистом возможных существенных искажений в финансовой отчетности в целом, таковы:

- избирательная корректировка очевидных искажений, доведенных до сведения руководства в ходе обзорной проверки (например, исправление искажений, повышающих отражаемые показатели прибыли, и неисправление искажений, их понижающих);
- возможная предвзятость руководства при расчете оценочных значений.

A112. Признаки возможной предвзятости руководства сами по себе необязательно свидетельствуют о наличии искажений для целей формирования выводов относительно обоснованности отдельных оценочных значений. Однако они могут влиять на оценку практикующим специалистом того, содержит ли финансовая отчетность в целом существенные искажения.

*Форма вывода (см. пункт 74)*

**Описание информации, представленной в финансовой отчетности**

A113. Применительно к финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления, в выводе практикующего специалиста используется формулировка, что его внимание не привлекли никакие вопросы, которые могли бы заставить его предполагать, что финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях (или не дает правдивое и достоверное представление) ... в соответствии с [применимая концепция достоверного представления]. В случае многих концепций общего назначения финансовая отчетность, например, должна достоверно отражать финансовое положение организации (или давать правдивое и достоверное представление о финансовом положении организации) по состоянию на конец периода, а также финансовые результаты организации и движение денежных средств (или давать правдивое и достоверное представление о финансовых результатах и движении денежных средств) за период.

Формулировка «отражает достоверно во всех существенных отношениях» или «дает правдивое и достоверное представление»

A114. То, какая именно из двух формулировок - «отражает достоверно во всех существенных отношениях» или «дает правдивое и достоверное представление» - используется в конкретной юрисдикции, зависит от закона или нормативного акта, регулирующих обзорные проверки финансовой отчетности в соответствующей юрисдикции, или принятой в этой юрисдикции практики. В том случае, когда законом или нормативным актом предписывается использование других формулировок, это не оказывает влияния на требование настоящего стандарта, согласно которому практикующий специалист должен оценить достоверное представление финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления.

*Невозможность сформировать вывод в связи с установлением руководством организации ограничения по объему обзорной проверки после принятия задания (см. пункты 15, 82)*

A115. Целесообразность отказа от задания зависит от степени завершенности задания на момент установления руководством ограничения по объему обзорной проверки. Если практикующий специалист выполнил значительную часть задания, он может принять решение о выполнении его в том объеме, в котором возможно, отказе от вывода и разъяснении ограничения объема обзорной проверки в пункте заключения, описывающем основание для отказа от вывода.

A116. В некоторых случаях отказ от задания невозможен, поскольку практикующий специалист обязан в соответствии с законом или нормативным актом продолжать его выполнение. Например, так происходит в том случае, если практикующий специалист назначен для проведения обзорной проверки финансовой отчетности организации государственного сектора. Кроме того, такое возможно в тех юрисдикциях, где практикующий специалист назначается для проведения обзорной проверки финансовой отчетности за определенный период или назначается на определенный период, и ему запрещено отказываться от задания до окончания обзорной проверки такой финансовой отчетности или до конца такого периода соответственно. Практикующий специалист может также рассмотреть вопрос о включении раздела «Прочие сведения» в заключение, разъяснив, почему он не может отказаться от задания.

**Информирование регулирующих органов или собственников организации**

A117. В том случае, если практикующий специалист сформулирует вывод о необходимости отказа от задания ввиду ограничения объема обзорной проверки, могут существовать профессиональные, законодательные или нормативные требования, согласно которым он обязан проинформировать о вопросах, касающихся его отказа от задания, регулирующие органы или собственников организации.

**Заключение практикующего специалиста (см. пункты 86–92)**

A118. Письменное заключение включает заключения, подготовленные в бумажном виде, а также заключения на электронном носителе.

*Элементы заключения практикующего специалиста (см. пункт 86)*

A119. Заголовок, свидетельствующий о том, что заключение подготовлено независимым практикующим специалистом, например «Заключение независимого практикующего специалиста по обзорной проверке», подтверждает, что практикующий специалист выполнил все соответствующие этические требования, касающиеся независимости, и проводит различие между заключением, подготовленным независимым практикующим специалистом, и заключениями других специалистов.

A120. Закон или нормативный акт могут предписывать, кому должно быть адресовано заключение практикующего специалиста в конкретной юрисдикции. Как правило, получателями заключения практикующего специалиста являются те, для кого оно готовилось, чаще всего это либо акционеры (участники), либо лица, отвечающие за корпоративное управление, организации, в отношении финансовой отчетности которой проводится обзорная проверка.

A121. В том случае, если практикующему специалисту известно, что финансовая отчетность, обзорную проверку которой он провел, будет включена в документ, содержащий также другую информацию, например финансовый отчет, практикующий специалист может рассмотреть вопрос о том, чтобы, если позволяет форма представления документа, указать номера страниц, на которых располагается финансовая отчетность, которую он проверил. Это поможет

пользователям понять, к какой финансовой отчетности относится заключение практикующего специалиста.

Ответственность руководства за финансовую отчетность (см. пункт 86(d))

- A122. Требование настоящего стандарта относительно того, что практикующий специалист должен заручиться согласием руководства, что оно осознает и подтверждает свои обязанности как в отношении подготовки финансовой отчетности, так и в отношении задания по обзорной проверке, является фундаментальным для проведения обзорной проверки и подготовки заключения по ней. Описание обязанностей руководства в заключении практикующего специалиста дает пользователям заключения представление об обязанностях руководства, касающихся выполняемой обзорной проверки.
- A123. В заключении практикующего специалиста не обязательно должен быть указан именно термин «руководство», вместо него может быть использован другой термин, уместный в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции. В некоторых юрисдикциях, например, корректно будет использовать термин «лица, отвечающие за корпоративное управление».
- A124. В некоторых случаях может быть уместно добавить в описание обязанностей руководства, согласно настоящему стандарту, дополнительные обязанности, связанные с подготовкой финансовой отчетности в конкретной юрисдикции или с учетом специфики данного типа организаций.
- A125. В некоторых юрисдикциях законом или нормативным актом может быть прямо предусмотрена обязанность руководства по обеспечению качества бухгалтерских регистров и счетов или системы бухгалтерского учета. Поскольку бухгалтерские регистры, счета и системы являются неотъемлемой частью системы внутреннего контроля организации, в настоящем стандарте описание таких обязанностей не приводится.

Ответственность практикующего специалиста (см. пункт 86(f))

- A126. В заключении практикующего специалиста говорится, что обязанностью практикующего специалиста является формирование вывода о финансовой отчетности на базе проведенной обзорной проверки, то есть проводится разграничение между обязанностями практикующего специалиста и обязанностями руководства, связанными с подготовкой финансовой отчетности.

Ссылка на стандарты (см. пункт 86(f))

- A127. Ссылка на стандарты, которыми практикующий специалист руководствовался при проведении обзорной проверки, сообщает пользователям заключения практикующего специалиста, что обзорная проверка проведена в соответствии с официально принятыми стандартами.

Сообщение информации о характере обзорной проверки финансовой отчетности (см. пункт 86(g))

- A128. Описание характера задания по обзорной проверке в заключении практикующего специалиста дает представление об объеме и ограничениях проверки, проведенной в интересах пользователей заключения. В частности, в этом описании, во избежание сомнений, указывается, что обзорная проверка не является аудитом и практикующий специалист, следовательно, не выражает аудиторского мнения в отношении финансовой отчетности организации.

Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности и ее возможного влияния на заключение практикующего специалиста (см. пункт 86(i)(ii))

- A129. Указание применимой концепции подготовки финансовой отчетности в заключении практикующего специалиста направлено на то, чтобы дать пользователям заключения представление о контексте, в котором формировался вывод о финансовой отчетности. Оно не предназначено для того, чтобы каким-либо образом ограничить оценку, проводимую в соответствии с пунктом 30(a). Применимая концепция подготовки финансовой отчетности определяется при помощи следующих формулировок:

«... в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности»  
или

«... в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета в юрисдикции X...»

A130. 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».

Пункт «Основание для модификации» в случае подготовки модифицированного вывода (см. пункт 85(h)(ii))

A131. Отрицательный вывод или отказ от вывода в отношении какого-то конкретного вопроса, описанного в пункте «Основание для модификации», не является основанием для исключения описания других выявленных вопросов, которые при других обстоятельствах привели бы к модификации вывода практикующего специалиста. Раскрытие информации о таких вопросах, о которых могло стать известно практикующему специалисту, может иметь важное значение для пользователей финансовой отчетности.

Подпись практикующего специалиста (см. пункт 86(l))

A132. Подпись практикующего специалиста ставится либо от имени организации, которую он представляет, либо от его собственного имени, либо и от имени организации, и от него самого, в зависимости от того, как принято в конкретной юрисдикции. В дополнение к подписи практикующего специалиста в некоторых юрисдикциях от практикующего специалиста может потребоваться указать в заключении или отчете практикующего специалиста профессиональные квалификационные данные или регистрационные данные соответствующего лицензионного органа этой юрисдикции.

*Предупреждение пользователей о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения (см. пункт 88)*

A133. 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 важно, чтобы практикующий специалист предупредил пользователей заключения о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения и поэтому может быть непригодна для использования в иных целях.

Ограничения на распространение или использование

A134. Помимо упомянутого выше предупреждения, которое практикующий специалист должен, согласно настоящему стандарту, включить в заключение, если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения, практикующий специалист может также рассмотреть вопрос о необходимости указания в заключении о том, что оно предназначено исключительно для определенной категории пользователей. В зависимости от закона или нормативного акта конкретной юрисдикции для этих целей может быть введено ограничение на распространение или использование заключения практикующего специалиста. В данном случае в пункт, содержащий предупреждение по поводу использования концепции специального назначения, может быть также добавлен этот вопрос, а заголовок соответствующим образом изменен.

*Обязанности по предоставлению других отчетов (см. пункт 91)*

A135. В некоторых юрисдикциях у практикующего специалиста могут быть дополнительные обязанности по предоставлению отчетов по вопросам, не относящимся к его основной обязанности согласно настоящему стандарту. Например, практикующего специалиста могут попросить предоставить отчеты по определенным вопросам, если он обратил на них внимание в ходе обзорной проверки финансовой отчетности. Или от практикующего специалиста может потребоваться предоставить отчет по дополнительным обозначенным процедурам или сформировать вывод по каким-либо вопросам, например по качеству бухгалтерских регистров и счетов. Стандарты, регулирующие обзорные проверки финансовой отчетности в конкретной юрисдикции, могут содержать указания относительно таких дополнительных обязанностей практикующего специалиста по подготовке отчетных материалов.

A136. В некоторых случаях применимый закон или нормативный акт могут требовать или разрешать практикующему специалисту отчитываться о таких других обязанностях в рамках заключения о

финансовой отчетности. В иных случаях практикующий специалист будет обязан или ему будет решено отчитываться о них в отдельном заключении.

A137. Прочие обязанности по предоставлению заключений и отчетов описываются в отдельном разделе заключения практикующего специалиста, чтобы четко разграничить их и обязанность практикующего специалиста по подготовке заключения в отношении финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом. При необходимости данный раздел может включать подзаголовок или подзаголовки, описывающие содержание такого пункта или пунктов о дополнительных обязанностях по подготовке отчетных материалов. В некоторых юрисдикциях дополнительные обязанности могут быть описаны в отдельном заключении, а не в заключении практикующего специалиста, подготовленном по результатам обзорной проверки финансовой отчетности.

*Дата заключения практикующего специалиста* (см. пункты 86(k), 92)

A138. Дата заключения практикующего специалиста указывает пользователям заключения на то, что практикующий специалист учел влияние событий и операций, произошедших до этой даты, о которых ему стало известно.

A139. Заключение практикующего специалиста предоставляется в отношении финансовой отчетности, за подготовку которой отвечает руководство. Практикующий специалист не может предоставить заключение о том, что достаточные надлежащие доказательства были получены, пока не убедится в том, что все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая примечания к ним, готовы и руководство принимает на себя ответственность за них.

A140. В некоторых юрисдикциях законом или нормативным актом устанавливаются отдельные лица или органы организации (например, члены совета директоров), на которых возлагается обязанность официально заявлять о том, что все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая примечания к ним, подготовлены, а также определяется порядок утверждения финансовой отчетности. В таких случаях должно 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 определенный момент в процессе подготовки финансовой отчетности, на который обзорная проверка должна быть завершена.

A141. В некоторых юрисдикциях требуется окончательное утверждение финансовой отчетности акционерами до опубликования финансовой отчетности. В таких юрисдикциях, однако, финальное одобрение акционеров не требуется для того, чтобы практикующий специалист мог предоставить заключение о финансовой отчетности. Датой утверждения финансовой отчетности для целей настоящего стандарта считается самая ранняя дата, на которую лица, имеющие официально признанные полномочия, установили, что все отчеты, входящие в состав финансовой отчетности, включая примечания к ним, были подготовлены, и подтвердили, что принимают на себя ответственность за них.

*Требования к заключению практикующего специалиста, предписанные законом или нормативным актом* (см. пункты 34–35, 86)

A142. Последовательная подготовка заключения практикующего специалиста по обзорной проверке в соответствии с настоящим стандартом повышает общий уровень доверия к организациям на рынке, помогая сразу выделить те обзорные проверки финансовой отчетности, которые проводились в соответствии с принятыми во всем мире стандартами. Заключение практикующего специалиста может ссылаться на настоящий стандарт только в том случае, если различия между законодательными и нормативными требованиями и настоящим стандартом касаются только формы и конкретных формулировок заключения, и заключение как минимум соответствует требованиям, описанным в пункте 86 настоящего стандарта. В таких случаях практикующий специалист считается выполнившим требования настоящего стандарта, даже если форма и формулировки, используемые при подготовке заключения практикующего специалиста, предписаны законодательными или нормативными требованиями, касающимися

подготовки заключений. В том случае, если требования конкретной юрисдикции не противоречат положениям настоящего стандарта, использование формы и формулировок, предусмотренных настоящим стандартом, помогает пользователям заключения практикующего специалиста скорее идентифицировать его как заключение по итогам обзорной проверки финансовой отчетности, проведенной в соответствии с настоящим стандартом. Случаи, когда законом или нормативным актом предписаны форма и формулировки заключения практикующего специалиста, значительно отличающиеся от требований настоящего стандарта, описаны в положениях настоящего стандарта, регулирующих принятие задания по обзорной проверке и продолжение взаимоотношений с клиентом.

Заключение практикующего специалиста, подготовленное по итогам обзорной проверки, проведенной в соответствии как с применимыми стандартами соответствующей юрисдикции, так и с настоящим стандартом (см. пункт 86(f))

A143. В том случае, если, помимо соблюдения требований настоящего стандарта, практикующий специалист также соблюдает требования применимых национальных стандартов, заключение может относиться к обзорной проверке, проведенной и в соответствии с настоящим стандартом, и в соответствии с применимыми национальными стандартами, регулирующими задания по обзорной проверке финансовой отчетности. Однако ссылка одновременно на настоящий стандарт и применимые национальные стандарты недопустима, если есть конфликт между требованиями настоящего стандарта и требованиями применимых национальных стандартов, который может привести к тому, что практикующим специалистом будет сформирован другой вывод или не включен раздел «Важные обстоятельства», как того в данных обстоятельствах требовал бы настоящий стандарт. В этом случае заключение практикующего специалиста может ссылаться только на применимые стандарты (либо настоящий стандарт, либо применимые национальные стандарты), в соответствии с которыми оно было подготовлено.

*Примеры заключений по обзорной проверке (см. пункт 86)*

A144. В Приложении 2 содержатся примеры заключений практикующего специалиста по обзорной проверке финансовой отчетности, подготовленные с учетом требований настоящего стандарта.

#### **Документация**

*Своевременность подготовки документации по проверке (см. пункт 93)*

A145. МСКК 1 требует от организации, проводящей обзорную проверку, установить сроки, в течение которых должно быть завершено формирование окончательных файлов по заданию, чтобы обеспечить своевременность выполнения данной задачи.

## Приложение 1

(См. пункт А56)

**Пример письма-соглашения об условиях задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов**

Ниже приведен пример письма-соглашения об условиях задания по обзорной проверке финансовой отчетности общего назначения (подготовленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО)), составленного в соответствии с требованиями и указаниями настоящего стандарта. Настоящее письмо-соглашение не является официально принятой формой и может быть использовано лишь как руководство в связи с положениями настоящего стандарта. Его необходимо изменять в соответствии с конкретными требованиями и обстоятельствами. Данное письмо предназначено лишь для обзорных проверок финансовой отчетности за один отчетный период и должно быть соответствующим образом адаптировано, чтобы его можно было использовать для повторных обзорных проверок. Возможно, необходимо будет прибегнуть к услугам юриста, чтобы определить, является ли предложенное письмо надлежащим.

\*\*\*

Надлежащему представителю руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, организации ABC<sup>1</sup>

*[Цель и объем обзорной проверки]*

Вы<sup>2</sup> обратились к нам с запросом о проведении обзорной проверки финансовой отчетности общего назначения организации ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года и 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. Настоящим мы подтверждаем свое согласие выполнить вышеуказанную проверку, а также подтверждаем, что понимаем характер и содержание задания.

Обзорная проверка будет проводиться с целью формирования вывода о финансовой отчетности. Если вывод будет немодифицированным, он будет иметь следующий вид: «По результатам обзорной проверки наше внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы нам основания полагать, что настоящая финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение (или не дает правдивого и достоверного представления о финансовом положении) организации ABC по состоянию на [ дата] и финансовые результаты и движение денежных средств (или о финансовых результатах и движении денежных средств) за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО)».

*[Обязанности практикующего специалиста]*

Мы проведем обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2400 (пересмотренным) «Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Мы выполним процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценим полученные

<sup>1</sup> В письме должны быть указаны надлежащие адресаты и ссылки согласно обстоятельствам выполнения задания, включая указание на соответствующую юрисдикцию. Очень важно ссылаться в письме на надлежащих лиц (см. пункт 36 настоящего стандарта).

<sup>2</sup> В тексте настоящего письма слова «вы», «мы», «нас», «руководство», «лица, отвечающие за корпоративное управление» и «практикующий специалист» используются или изменяются в соответствии с обстоятельствами.



доказательства. Мы также выполним дополнительные процедуры, если нам станет известно о каких-либо вопросах, дающих нам основания полагать, что финансовая отчетность может содержать существенные искажения. Данные процедуры направлены на то, чтобы помочь нам сформировать вывод о финансовой отчетности в соответствии с данным стандартом. Выбранные процедуры будут зависеть от того, что мы сочтем необходимым сделать, основываясь на нашем профессиональном суждении, с учетом имеющегося у нас понимания деятельности организации ABC и ее окружения, а также нашего понимания Международных стандартов финансовой отчетности и специфики их применения в конкретной отрасли.

Обзорная проверка не является аудитом финансовой отчетности, а потому:

- (а) риск того, что существующие в проверяемой финансовой отчетности существенные искажения не будут обнаружены в ходе обзорной проверки, следовательно, выше, чем при проведении аудита, даже если обзорная проверка проведена надлежащим образом в соответствии с данным стандартом;
- (б) при формировании вывода по результатам обзорной проверки финансовой отчетности наше заключение по ней будет содержать положение о том, что мы отказываемся от выражения аудиторского мнения о финансовой отчетности.

*[Обязанности руководства и указание применимой концепции подготовки финансовой отчетности (для целей настоящего примера предполагается, что практикующий специалист определил, что закон или нормативный акт не содержат надлежащего описания обязанностей, а потому используется описание, представленное в пункте 30(б) настоящего стандарта).]*

Настоящая обзорная проверка проводится исходя из того, что [руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление]<sup>3</sup> осознают и подтверждают, что на них лежит ответственность:

- (а) за подготовку и достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности;<sup>4</sup>
- (б) систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
- (с) предоставление нам:
  - (i) доступа ко всей информации, которая, как руководству известно, имеет важное значение для подготовки и достоверного представления финансовой отчетности, такой как бухгалтерские записи, исходная документация и прочие материалы;
  - (ii) дополнительной информации, которую мы можем запросить у руководства для целей обзорной проверки;
  - (iii) возможности беспрепятственно обращаться к лицам в организации, от которых нам требуется получить доказательства.

В рамках обзорной проверки мы запросим у [руководства или, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление] письменное подтверждение заявлений, сделанных в связи с обзорной проверкой.

Мы надеемся на полноценное сотрудничество со стороны ваших сотрудников во время проведения обзорной проверки.

*[Прочая значимая информация]*

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

*[Составление заключения]*

<sup>3</sup> Используйте терминологию в соответствии с обстоятельствами.

<sup>4</sup> Или, если применимо, «по подготовке финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности».

[Укажите ссылку на предполагаемую форму и содержание заключения практикующего специалиста.]

В форму и содержание заключения могут быть внесены изменения с учетом фактов и обстоятельств, обнаруженных в процессе выполнения работ.

Пожалуйста, подпишите и верните нам приложенный экземпляр настоящего письма-соглашения в знак согласия с изложенными в нем условиями проведения обзорной проверки финансовой отчетности, включая наши обязанности в связи с ней.

XYZ & Co.

Получение и согласие подтверждается от имени Организации ABC

(подпись)

.....

Фамилия, имя, отчество и должность

Дата

**Приложение 2**

(См. пункт A144)

**Примеры заключений практикующего специалиста по обзорным проверкам****Заключения практикующего специалиста по обзорным проверкам финансовой отчетности общего назначения**

*Примеры заключений практикующего специалиста по обзорным проверкам, содержащих немодифицированные выводы*

- Пример 1. Заключение практикующего специалиста о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления, разработанной для целей удовлетворения информационных потребностей широкого круга пользователей в финансовой информации общего характера (например, в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности для малых и средних организаций).

*Примеры заключений практикующего специалиста по обзорным проверкам, содержащих модифицированные выводы*

- Пример 2. Заключение практикующего специалиста, содержащее вывод с оговоркой по причине явного существенного искажения финансовой отчетности. Финансовая отчетность подготовлена с использованием концепции соответствия, разработанной для целей удовлетворения информационных потребностей широкого круга пользователей в финансовой информации общего характера. (Финансовая отчетность, подготовленная с использованием концепции соответствия.)
- Пример 3. Заключение практикующего специалиста, содержащее вывод с оговоркой по причине невозможности получить достаточные надлежащие доказательства. (Финансовая отчетность, подготовленная с использованием концепции достоверного представления, – МСФО.)
- Пример 4. Заключение практикующего специалиста, содержащее отрицательный вывод по причине существенного искажения финансовой отчетности. (Финансовая отчетность, подготовленная с использованием концепции достоверного представления, – МСФО.)
- Пример 5. Заключение практикующего специалиста, содержащее отказ от вывода по причине невозможности получить достаточные надлежащие доказательства по многим элементам финансовой отчетности, что сделало невозможным завершение обзорной проверки. (Финансовая отчетность, подготовленная с использованием концепции достоверного представления, – МСФО.)

**Заключения практикующего специалиста по обзорным проверкам финансовой отчетности специального назначения**

- Пример 6. Заключение практикующего специалиста о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с положениями договора, предусматривающими подготовку финансовой отчетности (для целей настоящего примера – концепция соответствия).
- Пример 7. Заключение практикующего специалиста об отчете, подготовленном в соответствии с кассовым методом учета (для целей настоящего примера – концепция достоверного представления).

**Пример 1.**

Обстоятельства следующие:

- Проведена обзорная проверка полного комплекта финансовой отчетности.
- Финансовая отчетность общего назначения подготовлена руководством организации в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности для малых и средних организаций.
- Условия задания по обзорной проверке отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности (см. пункт 30(b) настоящего стандарта).
- В дополнение к выполнению обзорной проверки финансовой отчетности практикующий специалист имеет прочие обязанности по предоставлению отчетов и заключений, предусмотренных местным законодательством.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ

[Надлежащий адресат]

### Заключение по результатам аудита финансовой отчетности<sup>1</sup>

Мы провели обзорную проверку прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года и 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<sup>2</sup> за финансовую отчетность*

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности для малых и средних организаций<sup>3</sup> и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

#### *Ответственность практикующего специалиста*

Наша ответственность заключается в формировании вывода о финансовой отчетности. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) «Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной финансовой отчетности.

#### *Вывод*

<sup>1</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

<sup>2</sup> Либо иной термин в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>3</sup> 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 Международным стандартом финансовой отчетности для малых и средних организаций, и за...».

По результатам обзорной проверки наше внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы нам основания полагать, что данная финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года и финансовые результаты и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату (или не дает правдивого и достоверного представления 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 Международным стандартом финансовой отчетности для малых и средних организаций.

**Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями**

(Форма и содержание данного раздела заключения практикующего специалиста будут зависеть от характера обязанностей практикующего специалиста по составлению других отчетов.)

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата заключения практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

**Пример 2.**

Обстоятельства следующие:

- Проведена обзорная проверка полного комплекта финансовой отчетности, предусмотренная законом или нормативным актом.
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в общих целях в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности (Законом XYZ) Юрисдикции X (то есть концепцией подготовки финансовой отчетности, включающей требования законодательства или нормативных актов, с целью удовлетворения общих информационных потребностей широкого круга пользователей, но не являющейся концепцией достоверного представления).
- Условия задания по обзорной проверке отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности (см. пункт 30(b) настоящего стандарта).
- По результатам проведенной обзорной проверки установлен факт искажения данных по запасам. Данное искажение является существенным, но не всеобъемлющим для финансовой отчетности.
- В дополнение к выполнению обзорной проверки финансовой отчетности практикующий специалист имеет прочие обязанности по предоставлению отчетов и заключений, предусмотренных местным законодательством.

### ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ

[Надлежащий адресат]

#### Заключение по результатам аудита финансовой отчетности<sup>4</sup>

Мы провели обзорную проверку прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года и 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<sup>5</sup> за финансовую отчетность*

Руководство несет ответственность за подготовку данной финансовой отчетности в соответствии с законом XYZ 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 практикующего специалиста*

Наша ответственность заключается в формировании вывода о финансовой отчетности. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) «*Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов*». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита.

<sup>4</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

<sup>5</sup> Либо иной термин в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной финансовой отчетности.

*Основание для вывода с оговоркой*

Запасы организации отражены в отчете о финансовом положении в сумме XXX. Руководство не учитывало запасы по наименьшей из фактической себестоимости и чистой стоимости возможной продажи, а учитывало их только по фактической себестоимости, что является отклонением от требований концепции подготовки финансовой отчетности (закона XYZ) юрисдикции X. По результатам проверки бухгалтерских записей организации было установлено, что, если бы руководство учитывало запасы по наименьшей из фактической себестоимости и чистой стоимости возможной продажи, для корректировки запасов до чистой стоимости их возможной продажи потребовалось бы провести списание в размере XXX. Следовательно, себестоимость продаж увеличилась бы на xxx, а налог на прибыль, чистая прибыль и собственный капитал уменьшились бы на XXX, XXX и XXX соответственно.

*Вывод с оговоркой*

По результатам обзорной проверки, за исключением влияния факта, описанного в разделе «Основание для формирования вывода с оговоркой», наше внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы нам основания полагать, что данная финансовая отчетность организации ABC не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями концепции подготовки финансовой отчетности (закона XYZ) юрисдикции X.

**Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями**

(Форма и содержание данного раздела заключения практикующего специалиста будут зависеть от характера обязанностей практикующего специалиста по составлению других отчетов.)

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата заключения практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

**Пример 3.**

Обстоятельства следующие:

- Проведена обзорная проверка полного комплекта финансовой отчетности общего назначения, подготовленного руководством организации в соответствии с [концепцией подготовки финансовой отчетности, разработанной для целей достоверного представления, отличной от Международных стандартов финансовой отчетности].
- Условия задания по обзорной проверке отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности (см. пункт 30(b) настоящего стандарта).
- Практикующему специалисту не удалось получить достаточные надлежащие доказательства в отношении инвестиции в зарубежную аффилированную организацию. Возможное влияние неспособности практикующего специалиста получить достаточные надлежащие доказательства считается существенным, но не всеобъемлющим для финансовой отчетности.
- В дополнение к выполнению обзорной проверки финансовой отчетности практикующий специалист имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренных местным законодательством.

### ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ

[Надлежащий адресат]

Мы провели обзорную проверку прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года и 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<sup>6</sup> за финансовую отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности в соответствии с [название применимой концепции подготовки финансовой отчетности, включая упоминание юрисдикции или источника такой концепции, если использованной концепцией не являются Международные стандарты финансовой отчетности]<sup>7</sup> и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

#### Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о финансовой отчетности. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) «Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита.

<sup>6</sup> Либо иной термин в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>7</sup> 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 о результатах деятельности в соответствии с [название применимой концепции подготовки финансовой отчетности, включая упоминание юрисдикции или источника такой концепции, если использованной концепцией не являются Международные стандарты финансовой отчетности], и за...».



Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной финансовой отчетности.

#### **Основание для формирования вывода с оговоркой**

Инвестиция организации ABC в организацию XYZ, зарубежное ассоциированное предприятие, приобретенное в течение года и отраженное в учете по методу долевого участия, отражена в отчете о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года в сумме xxx, а доля организации ABC в чистой прибыли организации XYZ в размере xxx отражена в составе прибыли организации ABC за год, закончившийся на указанную дату. Нам не был предоставлен доступ к соответствующей финансовой информации организации XYZ о балансовой стоимости инвестиции организации ABC в организацию XYZ по состоянию на 31 декабря 20X1 года и доле организации ABC в чистой прибыли организации XYZ за год. В связи с указанным обстоятельством нам не удалось выполнить процедуры, которые мы считали необходимыми.

#### **Вывод с оговоркой**

В результате обзорной проверки, за исключением возможного влияния факта, описанного в разделе «Основание для формирования вывода с оговоркой», наше внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы нам основания полагать, что данная финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 г. и финансовые результаты и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату (или *не дает правдивого и достоверного представления 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 [название применимой концепции подготовки финансовой отчетности, включая упоминание юрисдикции или источника такой концепции, если использованной концепцией не являются Международные стандарты финансовой отчетности].

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата заключения практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

**Пример 4.**

Обстоятельства следующие:

- Проведена обзорная проверка консолидированной финансовой отчетности общего назначения, подготовленной руководством материнской организации в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.
- Условия задания по обзорной проверке отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности (см. пункт 30(b) настоящего стандарта).
- Финансовая отчетность существенно искажена по причине невключения в консолидированную финансовую отчетность финансовой отчетности дочерней организации. Данное существенное искажение является всеобъемлющим для финансовой отчетности. Влияние искажения на финансовую отчетность не было установлено, поскольку сделать это не представилось возможным.
- В дополнение к выполнению обзорной проверки финансовой отчетности практикующий специалист имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренных местным законодательством.

### ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ

[Надлежащий адресат]

#### Заключение о консолидированной финансовой отчетности<sup>8</sup>

Мы провели обзорную проверку прилагаемой консолидированной финансовой отчетности организации ABC, состоящей из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года и консолидированных отчетов 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<sup>9</sup> за финансовую отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной консолидированной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности<sup>10</sup> и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки консолидированной финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

#### Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о консолидированной финансовой отчетности. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) «Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка консолидированной финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

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

<sup>9</sup> Либо иной термин в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>10</sup> 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, дающей правдивое и достоверное представление о результатах деятельности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, и за...».

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной консолидированной финансовой отчетности.

*Основание для выражения отрицательного вывода*

Как поясняется в Примечании X, организация не консолидировала финансовую отчетность дочерней организации, организации XYZ, приобретенной в 20X1 году, поскольку организации еще не удалось уточнить данные о справедливой стоимости некоторых существенных активов и обязательств данной дочерней организации на дату приобретения. Следовательно, данная инвестиция учитывается по стоимости приобретения. Согласно Международным стандартам финансовой отчетности, дочерняя организация должна была быть консолидирована, поскольку находится под контролем организации. Если бы финансовая отчетность организации XYZ была консолидирована, произошло бы существенное изменение многих элементов прилагаемой финансовой отчетности.

*Отрицательный вывод*

По результатам обзорной проверки и с учетом существенности факта, описанного в разделе «Основание для формирования отрицательного вывода», мы имеем основания полагать, что консолидированная финансовая отчетность не отражает достоверно финансовое положение организации ABC и ее дочерних организаций по состоянию на 31 декабря 20X1 года и их финансовые результаты и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату (или не дает правдивого и достоверного представления о финансовом положении организации ABC и ее дочерних организаций по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также их 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 заключения практикующего специалиста будут зависеть от характера обязанностей практикующего специалиста по составлению других отчетов.)

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата заключения практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

**Пример 5.**

Обстоятельства следующие:

- Проведена обзорная проверка полного комплекта финансовой отчетности общего назначения, подготовленного руководством организации в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.
- Условия задания по обзорной проверке отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности (см. пункт 30(b) настоящего стандарта).
- Практикующему специалисту не удалось сформировать вывод о финансовой отчетности из-за невозможности получить достаточные надлежащие доказательства в отношении многих элементов финансовой отчетности, поэтому он полагает, что влияние на финансовую отчетность является существенным и всеобъемлющим. В частности, практикующему специалисту не удалось получить доказательства в отношении физических запасов организации и сумм дебиторской задолженности.

### ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ

[Надлежащий адресат]

Мы провели обзорную проверку прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года и 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<sup>11</sup> за финансовую отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности<sup>12</sup> и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

#### Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о финансовой отчетности. По причине влияния факта, описанного (или фактов, описанных) в пункте «Основание для отказа от вывода», нам не удалось получить достаточные надлежащие доказательства для формирования вывода о финансовой отчетности.

#### Основание для отказа от вывода

Руководство не провело инвентаризацию имевшихся запасов по состоянию на конец года. Нам не удалось выполнить процедуры, которые мы считали необходимыми для подтверждения количества запасов, имевшихся у организации ABC на 31 декабря 20X1 года и отраженных в отчете о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года в сумме XXX.

Кроме того, внедрение в сентябре 20X1 года новой автоматизированной системы учета дебиторской задолженности привело к возникновению многочисленных ошибок в отраженных суммах дебиторской задолженности и количестве запасов. На дату нашего аудиторского заключения руководство продолжало работу над устранением недостатков системы и исправлением ошибок. 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.

<sup>11</sup> Либо иной термин в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

<sup>12</sup> 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, дающей правдивое и достоверное представление о результатах деятельности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, и за...».

**Отказ от вывода**

По причине существенности фактов, описанных в разделе «Основание для отказа от вывода», нам не удалось получить достаточные надлежащие доказательства для формирования вывода о прилагаемой финансовой отчетности. Следовательно, мы отказываемся от вывода о данной финансовой отчетности.

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата заключения практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

**Пример 6.****Обстоятельства следующие:**

- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с положениями договора, предусматривающими подготовку финансовой отчетности (то есть концепцией специального назначения), с целью выполнить условия договора. У руководства нет возможности выбрать ту или иную концепцию подготовки финансовой отчетности.
- Применимой концепцией подготовки финансовой отчетности является концепция соответствия.
- Условия задания по обзорной проверке отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности (см. пункт 30(b) настоящего стандарта).
- Распространение или использование заключения, подготовленного практикующим специалистом, ограничено.

### ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ

[Надлежащий адресат]

Мы провели обзорную проверку прилагаемой финансовой отчетности организации ABC, состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года и 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. Финансовая отчетность подготовлена руководством организации ABC на основе положений о подготовке финансовой отчетности раздела Z договора от 1 января 20X1 года между организацией ABC и организацией DEF (далее – договор).

#### Ответственность руководства<sup>13</sup> за финансовую отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку данной финансовой отчетности в соответствии с положениями о подготовке финансовой отчетности раздела 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 практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о финансовой отчетности. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) «*Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов*». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной финансовой отчетности.

#### Вывод

По результатам проведенной обзорной проверки наше внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы нам основания полагать, что данная финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с положениями о подготовке финансовой отчетности раздела Z договора.

<sup>13</sup> Либо иной термин в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

**Принципы учета и ограничение распространения и использования**

Не модифицируя сформированный вывод, мы обращаем ваше внимание на Примечание X к финансовой отчетности, в котором описываются использованные принципы подготовки финансовой отчетности. Целью подготовки финансовой отчетности являлось оказание содействия организации ABC в соблюдении положений указанного договора, предусматривающих подготовку финансовой отчетности. Как следствие, данная финансовая отчетность может быть непригодна для иной цели. Подготовленное нами заключение предназначено исключительно для организации ABC и организации DEF и не подлежит распространению или использованию сторонами, кроме организации ABC и организации DEF.

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата заключения практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

**Пример 7.**

**Обстоятельства следующие:**

- Проведена обзорная проверка отчета о движении денежных средств.
- Финансовый отчет подготовлен руководством организации в соответствии с кассовым методом учета для ответа на запрос кредитора о представлении информации о движении денежных средств. Используемый принцип подготовки отчетности был согласован организацией с кредитором.
- Применимой концепцией подготовки отчета является концепция достоверного представления, разработанная для удовлетворения информационных потребностей конкретных пользователей в финансовой информации.
- Практикующий специалист установил, что в заключении целесообразно использовать фразу «представляет достоверно во всех существенных отношениях».
- Условия задания по обзорной проверке отражают ответственность руководства за подготовку отчета (см. пункт 30(b) настоящего стандарта).
- Распространение или использование заключения, подготовленного практикующим специалистом, не ограничено.

### ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ

[Надлежащий адресат]

Мы провели обзорную проверку прилагаемого отчета о движении денежных средств организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации (финансовый отчет). Финансовый отчет подготовлен руководством организации ABC с использованием кассового метода учета, описанного в Примечании X.

#### Ответственность руководства<sup>14</sup> за отчет

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данного финансового отчета в соответствии с кассовым методом учета, описанным в Примечании X, и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансового отчета, не содержащего существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

#### Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о финансовом отчете. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) «Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовый отчет не подготовлен во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной финансовой отчетности.

#### Вывод

По результатам обзорной проверки наше внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы нам основания полагать, что настоящий финансовый отчет не отражает достоверно во всех существенных отношениях суммы денежных поступлений и выплат (или не дает правдивого и достоверного представления

<sup>14</sup> Либо иной термин в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.



о суммах доходов и расходов) организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, в соответствии с кассовым методом учета, описанным в Примечании X.

**Использованный принцип подготовки отчетности**

Не модифицируя сформированный вывод, мы обращаем ваше внимание на Примечание X к отчету, в котором описывается принцип, использованный при подготовке отчетности. Цель подготовки финансового отчета заключалась в предоставлении информации кредитору XYZ. В связи с вышеизложенным финансовый отчет может быть непригоден для использования в каких-либо иных целях.

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата заключения практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ОБЗОРНЫХ ПРОВЕРОК 2410  
«ОБЗОРНАЯ ПРОВЕРКА ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ  
ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЯЕМАЯ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ  
ОРГАНИЗАЦИИ»**

Международный стандарт обзорных проверок (МСОП) 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации» следует рассматривать вместе с Предисловием к Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

**Введение**

1. Цель настоящего Международного стандарта обзорных проверок (МСОП) – установить стандарты и предоставить указания относительно профессиональных обязанностей аудитора при выполнении им задания по проведению обзорной проверки промежуточной финансовой информации аудируемой организации, а также относительно формы и содержания заключения. Термин «аудитор» используется в настоящем стандарте не в связи с тем, что аудитор выполняет функцию аудита, а в связи с тем, что область применения настоящего стандарта ограничивается обзорной проверкой промежуточной финансовой информации, выполняемой независимым аудитором, который проводит аудит финансовой отчетности организации.
2. Для целей настоящего стандарта «промежуточная финансовая информация» – это финансовая информация, подготовленная и представленная в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности<sup>1</sup>, включающая полный или сокращенный комплект финансовой отчетности за более короткий период, чем финансовый год организации.
3. Аудитор, привлеченный для выполнения задания по обзору промежуточной финансовой информации, должен проводить обзорную проверку в соответствии с настоящим стандартом. Выполняя аудит годовой финансовой отчетности, аудитор получает понимание организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля. Когда аудитор привлекается к проведению обзорной проверки промежуточной финансовой информации, полученное в результате такого изучения понимание дополняется путем направления запросов в процессе выполнения обзорной проверки и помогает ему формировать целенаправленные запросы и определять аналитические и другие обзорные процедуры, которые необходимо выполнить. Практикующий специалист, привлеченный для выполнения обзорной проверки промежуточной финансовой информации и не являющийся аудитором организации, выполняет проверку в соответствии с МСОП 2400 (пересмотренным) «Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов». Так как обычно практикующий специалист не располагает таким пониманием организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, каким располагает аудитор этой организации, у практикующего специалиста возникает необходимость направлять другие запросы и выполнять иные процедуры для выполнения задачи обзорной проверки.
- 3а. Настоящий стандарт регулирует проведение обзорной проверки промежуточной финансовой информации, выполняемой аудитором организации. При этом он также применяется (с корректировками, соответствующими обстоятельствам) в тех случаях, когда аудитор организации привлекается к выполнению задания по обзорной проверке финансовой информации прошедших периодов, отличной от промежуточной финансовой информации аудируемой организации.

<sup>1</sup> Например, Международные стандарты финансовой отчетности, выпущенные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности.

Пункт 3а и сноска 4 были добавлены в настоящий стандарт в декабре 2007 года для прояснения порядка его применения.

## **Общие принципы обзорной проверки промежуточной финансовой информации**

4. Аудитор должен соблюдать этические требования, применяемые к аудиту годовой финансовой отчетности организации. Эти этические требования определяют профессиональные обязанности аудитора в следующих областях: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессионализм и технические стандарты.
5. Аудитор должен выполнять процедуры контроля качества, применимые к отдельному заданию. Элементы контроля качества, относящиеся к отдельному заданию, включают ответственность руководства за качество выполнения задания, этические требования, вопросы принятия и продолжения отношений с клиентами и конкретных заданий, назначение членов рабочей группы, выполнение задания и мониторинг.
6. Аудитор должен планировать и проводить обзорную проверку с применением профессионального скептицизма, признавая возможность существования обстоятельств, которые приводят к необходимости существенной корректировки промежуточной финансовой информации для обеспечения ее соответствия во всех существенных аспектах применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Применение профессионального скептицизма означает, что аудитор проводит критическую оценку, подвергая сомнению правильность полученных доказательств, и относится с повышенным вниманием к доказательствам, противоречащим или ставящим под вопрос достоверность документов или заявлений руководства организации.

## **Цель задания по обзорной проверке промежуточной финансовой информации**

7. Цель задания по обзорной проверке промежуточной финансовой информации – обеспечить аудитору возможность сформировать вывод о том, были ли на основании проведенной обзорной проверки выявлены им какие-либо факты, которые могут служить основанием для того, чтобы он счел, что промежуточная финансовая информация не была подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Аудитор направляет запросы и выполняет аналитические и другие процедуры обзорной проверки для снижения до среднего уровня риска неверного вывода о том, что промежуточная финансовая информация содержит существенные искажения.
8. Цель обзорной проверки промежуточной финансовой информации значительно отличается от цели аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Обзорная проверка промежуточной финансовой информации не является основой для формирования мнения о том, дает ли финансовая информация правдивое и достоверное представление или достоверное отражение во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
9. Обзорная проверка, в отличие от аудита, не направлена на получение разумной уверенности в том, что промежуточная финансовая информация не содержит существенных искажений. Обзорная проверка включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. В процессе обзорной проверки могут быть выявлены значимые вопросы, оказывающие влияние на промежуточную финансовую информацию и требующие внимания аудитора, но эта проверка не обеспечивает получение всех доказательств, которые были бы необходимы при проведении аудита.

## **Согласование условий задания**

10. Аудитор и клиент должны согласовать условия задания.
11. Согласованные условия задания, как правило, отражаются в письме-соглашении об условиях задания. Такая информация помогает избежать неправильного толкования характера задания и в особенности целей и объема обзорной проверки, обязанностей руководства, сферы ответственности аудитора, полученной уверенности, а также характера и формы заключения. Информация в этом документе обычно охватывает следующие вопросы:
  - цель обзорной проверки промежуточной финансовой информации;
  - объем обзорной проверки;

- ответственность руководства за подготовку промежуточной финансовой информации;
- ответственность руководства за формирование и поддержание в рабочем состоянии эффективной системы внутреннего контроля, относящейся к процессу подготовки промежуточной финансовой информации;
- ответственность руководства за предоставление аудитору всей финансовой документации и соответствующей информации;
- согласие руководства предоставить аудитору письменные заявления, подтверждающие устные заявления, сделанные во время обзорной проверки, а также заявления, содержащиеся в бухгалтерских записях организации в неявной форме;
- предполагаемые форма и содержание предоставляемого заключения, в том числе наименование адресата заключения;
- согласие руководства с тем, что, если какой-либо документ, содержащий промежуточную финансовую информацию, указывает на то, что аудитором организации была проведена обзорная проверка этой промежуточной финансовой информации, заключение по результатам обзорной проверки также должно быть включено в этот документ.

Пример письма-соглашения об условиях задания приведен в Приложении 1 к настоящему стандарту. Условия задания по проведению обзорной проверки промежуточной финансовой информации могут быть объединены с условиями задания по аудиту годовой финансовой отчетности.

## **Процедуры обзорной проверки промежуточной финансовой информации**

### **Изучение организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля**

12. Аудитор должен изучить организацию и ее окружение, включая систему внутреннего контроля, относящуюся к процессу подготовки как годовой, так и промежуточной финансовой информации, в степени, достаточной для планирования и выполнения задания, чтобы иметь возможность:
  - (a) выявлять виды возможных существенных искажений и изучать вероятность их появления;
  - (b) выбирать необходимые запросы, аналитические и прочие процедуры обзорной проверки, которые создадут основу для заключения о том, выявлены ли аудитором какие-либо факты, которые могут служить основанием для вывода аудитора о том, что промежуточная финансовая информация не была подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
13. В соответствии с требованиями МСА 315 (пересмотренного) *«Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»* аудитор, выполнявший аудит финансовой отчетности организации за один или несколько годовых периодов, изучил организацию и ее окружение, включая систему внутреннего контроля, относящуюся к подготовке годовой финансовой информации, в степени, достаточной для проведения аудита. При планировании обзорной проверки промежуточной финансовой информации аудитор уточняет результаты полученного понимания. Аудитор также получает достаточное понимание системы внутреннего контроля, относящейся к подготовке промежуточной финансовой информации, так как она может отличаться от системы внутреннего контроля, относящейся к подготовке годовой финансовой информации.
14. Аудитор использует понимание организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, для того, чтобы определить, какие запросы необходимо направить и какие аналитические и прочие процедуры обзорной проверки следует применить, а также для того, чтобы выявить конкретные события, операции или предпосылки, в отношении которых могут быть направлены запросы или применены аналитические и прочие процедуры обзорной проверки.
15. Процедуры, выполненные аудитором для уточнения своего понимания организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, обычно включают следующее:
  - ознакомление в необходимом объеме с документацией аудита прошлого года и обзорных проверок предыдущего промежуточного периода (предыдущих промежуточных периодов) текущего года и соответствующего промежуточного периода (соответствующих

промежуточных периодов) предыдущего года для того, чтобы аудитор мог выявить вопросы, которые могут оказать влияние на промежуточную финансовую информацию текущего периода;

- рассмотрение значительных рисков, включая риск действий руководства в обход системы контроля, которые были выявлены при аудите финансовой отчетности предыдущего года;
  - ознакомление с последней годовой и промежуточной финансовой информацией за сопоставимый предыдущий период;
  - рассмотрение существенности с учетом применимой концепции подготовки финансовой отчетности, связанной с промежуточной финансовой информацией, что помогает определить характер и объем подлежащих выполнению процедур, и оценка влияния искажений;
  - изучение характера скорректированных существенных искажений и выявленных нескорректированных несущественных искажений в финансовой отчетности предыдущего года;
  - изучение значимых вопросов бухгалтерского учета и отчетности, которые могут сохранять значимость, таких как значительные недостатки системы внутреннего контроля;
  - изучение результатов аудиторских процедур, выполненных в отношении финансовой отчетности текущего года;
  - изучение результатов проведенного внутреннего аудита и последующих действий руководства;
  - направление запросов руководству относительно результатов оценки руководством рисков существенного искажения промежуточной финансовой информации вследствие недобросовестных действий;
  - направление запросов руководству относительно влияния изменений в хозяйственной деятельности организации;
  - направление запросов руководству относительно значительных изменений в системе внутреннего контроля и потенциального воздействия таких изменений на подготовку промежуточной финансовой информации;
  - направление запросов руководству относительно процессов, с помощью которых была подготовлена промежуточная финансовая информация, а также относительно достоверности соответствующих данных бухгалтерского учета, с которыми согласуется или сверяется промежуточная финансовая информация.
16. Аудитор определяет характер процедур обзорной проверки (если такие имеются), которые должны быть выполнены в отношении компонентов, и, если применимо, доводит эту информацию до сведения других аудиторов, участвующих в обзорной проверке. Изучаемые факторы включают существенность и риск искажения промежуточной финансовой информации компонентов, понимание аудитором степени централизации или децентрализации системы внутреннего контроля за подготовкой такой информации.
17. Для того чтобы спланировать и провести обзорную проверку промежуточной финансовой информации, аудитор, недавно назначенный для выполнения такого задания и ранее не выполнявший аудит годовой финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита, должен получить понимание организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, относящуюся к процессу подготовки как годовой, так и промежуточной финансовой информации.
18. Понимание, достигнутое в результате такого изучения, дает аудитору возможность формировать целенаправленные запросы и определять аналитические и другие обзорные процедуры, применимые при проведении обзорной проверки промежуточной финансовой информации в соответствии с настоящим стандартом. В рамках получения такого понимания аудитор обычно направляет запросы предшествующему аудитору, а в тех случаях, когда это целесообразно, проверяет аудиторскую документацию по предыдущему годовому аудиту и за все предыдущие промежуточные периоды текущего года, обзорная проверка которых выполнялась предшествующим аудитором. При этом аудитор изучает характер всех исправленных искажений и всех неисправленных искажений, информация о которых была обобщена предшествующим аудитором, все значительные риски,

включая риск действий руководства в обход системы контроля, а также все значимые вопросы бухгалтерского учета и отчетности, которые могут сохранять свою значительность, такие как существенные недостатки системы внутреннего контроля.

#### Запросы, аналитические и прочие процедуры обзорной проверки

19. Аудитор должен направлять запросы в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, и выполнять аналитические и прочие процедуры обзорной проверки, которые дадут аудитору возможность сформировать вывод о том, были ли на основании выполненных процедур выявлены какие-либо факты, в результате которых аудитор считает, что промежуточная финансовая информация не была подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
20. Обзорная проверка не требует проведения тестирования данных бухгалтерского учета путем инспектирования, наблюдения или подтверждения. Процедуры выполнения обзорной проверки промежуточной финансовой информации, как правило, ограничиваются направлением запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применением аналитических и других процедур обзорной проверки, а не сводятся к подтверждению полученной информации относительно значимых вопросов бухгалтерского учета, относящихся к промежуточной финансовой информации. Понимание аудитором особенностей организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, результатов оценки рисков, относящихся к предшествующему аудиту, и рассмотрение аудитором существенности применительно к промежуточной финансовой информации оказывают влияние на характер и объем направляемых запросов и выполняемых аналитических и прочих процедур обзорной проверки.
21. Обычно аудитор выполняет следующие процедуры:
  - ознакомление с протоколами собраний и заседаний акционеров, лиц, отвечающих за корпоративное управление, и соответствующих комитетов с целью выявления вопросов, которые могут оказать влияние на промежуточную финансовую информацию, и направление запросов в отношении тем, обсуждавшихся на собраниях и заседаниях, протоколы которых недоступны для изучения, если они могут повлиять на промежуточную финансовую информацию;
  - изучение влияния (если такое имеется) вопросов, приводящих к модификации заключения по результатам аудита или обзорной проверки, бухгалтерских корректировок или неисправленных искажений, существовавших на момент предыдущих обзорных проверок или аудита;
  - информационное взаимодействие (в необходимых случаях) с другими аудиторами, выполняющими обзорную проверку промежуточной финансовой информации значительных компонентов отчитывающейся организации;
  - направление запросов членам руководства, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также другим лицам относительно следующего:
    - соответствует ли подготовка и представление промежуточной финансовой информации применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
    - имели ли место изменения в принципах бухгалтерского учета или методах их применения;
    - возникала ли необходимость в применении новых принципов учета в результате выполнения новых операций;
    - содержит ли промежуточная финансовая информация известные неисправленные искажения;
    - имели ли место необычные или сложные ситуации, которые могли повлиять на промежуточную финансовую информацию, такие как объединение бизнеса или выбытие части бизнеса;

- были ли приняты значительные допущения, относящиеся к оценке справедливой стоимости, раскрытию информации и к намерению или способности руководства выполнить определенный план действий от имени организации;
  - правильно ли отражены в учете и раскрыты в промежуточной финансовой информации операции со связанными сторонами;
  - наличие значительных изменений в договорных и других обязательствах;
  - наличие значительных изменений в условных обязательствах, включая судебные разбирательства или иски;
  - соблюдение ограничительных условий по долгам;
  - области, относительно которых возникали вопросы в процессе выполнения процедур обзорной проверки;
  - значительные операции, имевшие место в последние несколько дней данного промежуточного периода или в первые несколько дней следующего промежуточного периода;
  - наличие информации о недобросовестных действиях (в том числе о предполагаемых недобросовестных действиях), которые оказывают влияние на организацию 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 промежуточную финансовую информацию;
  - наличие информации о любых заявлениях, полученных от действующих или бывших сотрудников, аналитиков, органов регулирования и других лиц, о недобросовестных действиях (в том числе о предполагаемых недобросовестных действиях), оказывающих влияние на промежуточную финансовую информацию организации;
  - наличие информации о случаях фактического или возможного несоблюдения требований законов и нормативных актов, которые могли оказать существенное влияние на промежуточную финансовую информацию;
  - применение к промежуточной финансовой информации аналитических процедур, направленных на выявление взаимосвязей и отдельных фактов, которые представляются необычными и могут отражать существенные искажения в промежуточной финансовой информации. Аналитические процедуры могут включать анализ коэффициентов и применение статистических методов, таких как трендовый анализ или регрессионный анализ, и могут выполняться как вручную, так и с использованием автоматизированных методов аудита. В Приложении 2 к настоящему стандарту приведены примеры аналитических процедур, необходимость применения которых может быть рассмотрена аудитором при выполнении им обзорной проверки промежуточной финансовой информации;
  - ознакомление с промежуточной финансовой информацией и анализ того, были ли выявлены аудитором какие-либо факты, которые могут служить основанием для вывода аудитора о том, что промежуточная финансовая информация не была подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
22. Аудитор может выполнять многие процедуры обзорной проверки до начала подготовки организацией промежуточной финансовой информации или одновременно с такой подготовкой. Например, может оказаться целесообразным провести дополнительное изучение организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, и приступить к ознакомлению с необходимыми протоколами до окончания промежуточного периода. Выполнение некоторых процедур обзорной проверки на более ранней стадии промежуточного периода также создает возможность для более раннего выявления и изучения значимых вопросов бухгалтерского учета, оказывающих влияние на промежуточную финансовую информацию.

23. Аудитору, выполняющему обзорную проверку промежуточной финансовой информации, также поручается выполнение задания по проведению аудита годовой финансовой отчетности организации. Для удобства и эффективности работы аудитор может принять решение о выполнении некоторых аудиторских процедур одновременно с обзорной проверкой промежуточной финансовой информации. Например, информация, полученная при ознакомлении с протоколами заседаний совета директоров в связи с обзорной проверкой промежуточной финансовой информации, может быть также использована для годового аудита. Аудитор может также принять решение выполнить во время промежуточной обзорной проверки аудиторские процедуры, которые потребуются для целей аудита годовой финансовой отчетности, например выполнить аудиторские процедуры в отношении значительных или необычных операций, имевших место в течение периода, таких как объединение бизнеса, реструктуризация или значительные операции, приводящие к признанию выручки.
24. Обзорная проверка промежуточной финансовой информации обычно не требует подтверждения запросов относительно судебных разбирательств или исков. Поэтому, как правило, отсутствует необходимость в направлении письменного запроса юристу организации. Однако непосредственное информационное взаимодействие с юристом организации относительно судебных разбирательств или исков может оказаться уместным, если внимание аудитора привлекает какой-либо факт, ставящий под сомнение то, что промежуточная финансовая информация подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, и если аудитор считает, что юрист организации может иметь информацию по этому вопросу.
25. Аудитор должен получить доказательства того, что промежуточная финансовая информация согласуется или сверена с соответствующими с данными бухгалтерского учета. Аудитор может получить доказательства того, что промежуточная финансовая информация согласуется или сверена с соответствующими данными бухгалтерского учета путем отслеживания связи промежуточной финансовой информации:
- (a) с данными бухгалтерского учета, такими как основной регистр или таблица консолидации, которая согласуется с данными бухгалтерского учета;
  - (b) другими подтверждениями в данных бухгалтерского учета организации в случае необходимости.
26. Аудитор должен направить запрос о том, выявило ли руководство все события, произошедшие до даты заключения по результатам обзорной проверки, в связи с которыми может потребоваться раскрытие или корректировка промежуточной финансовой информации. Выполнение аудитором других процедур для выявления событий, произошедших до даты заключения по результатам обзорной проверки, не является необходимым.
27. Аудитор должен направить запрос о том, не изменило ли руководство свою оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если в результате такого запроса или прочих процедур обзорной проверки аудитору станет известно о событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, он должен:
- (a) направить запрос руководству относительно планов будущих действий, составленных на основе оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, практической возможности выполнения этих планов и относительно уверенности руководства в том, что результат выполнения этих планов улучшит ситуацию;
  - (b) рассмотреть вопрос о достаточности раскрытия информации по этим вопросам в промежуточной финансовой информации.
28. События или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, могли существовать на дату годовой финансовой отчетности или могут быть выявлены в результате направления запросов руководству или в процессе выполнения прочих процедур обзорной проверки. Если аудитором выявлены такие события или условия, он направляет руководству запрос относительно запланированных руководством будущих действий, включая, например, планы по ликвидации активов, заимствованию денежных средств или реструктуризации задолженности, сокращению или отсрочке расходов или увеличению капитала. Аудитор также направляет запросы относительно практической возможности выполнения этих планов и уверенности руководства в том, что результат выполнения



этих планов улучшит ситуацию. Однако обычно подтверждение аудитором практической возможности выполнения планов руководства и возможности того, что результат выполнения этих планов улучшит ситуацию, не является необходимым.

29. Если внимание аудитора привлекает какой-либо факт, на основании которого у него возникает вопрос о необходимости выполнения существенной корректировки для того, чтобы промежуточная финансовая информация была подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, аудитор должен направить дополнительные запросы или выполнить другие процедуры, которые позволят ему сформировать вывод в заключении по результатам обзорной проверки. Например, если процедуры обзорной проверки, выполняемые аудитором, приводят к тому, что он ставит под сомнение тот факт, что значительная операция продажи отражена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, аудитор выполняет дополнительные процедуры, достаточные для того, чтобы разрешить возникшие сомнения; в число таких процедур входит обсуждение условий операции с руководящими работниками отделов маркетинга и бухгалтерского учета или ознакомление с договором купли-продажи.

### Оценка искажений

30. Аудитор должен оценить как в отдельности, так и в совокупности, являются ли выявленные им нескорректированные искажения существенными для промежуточной финансовой информации.
31. Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, в отличие от аудиторского задания, не направлена на получение разумной уверенности в том, что промежуточная финансовая информация не содержит существенных искажений. Тем не менее выявленные аудитором искажения, включая недостаточное раскрытие информации, оцениваются в отдельности или в совокупности для того, чтобы можно было принять решение о необходимости внесения существенных корректировок в промежуточную финансовую информацию для обеспечения ее соответствия во всех существенных отношениях применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
32. Аудитор применяет профессиональное суждение для оценки существенности любых искажений, не исправленных организацией. Аудитор рассматривает такие вопросы, как характер, причина и сумма искажений, период возникновения этих искажений (в течение предшествующего года или промежуточного периода текущего года), а также потенциальное воздействие искажений на будущие промежуточные или годовые периоды.
33. Аудитор может установить предельную сумму для агрегирования искажений (искажения ниже этой суммы не требуют агрегирования), так как он ожидает, что агрегирование таких сумм определенно не будет иметь существенного влияния на промежуточную финансовую информацию. При этом аудитор учитывает, что определение существенности предполагает рассмотрение количественных и качественных аспектов и что искажение относительно небольшой суммы, тем не менее, может оказать существенное влияние на промежуточную финансовую информацию.

### Заявления руководства

34. Аудитор должен получить от руководства письменные заявления о том, что:
- (a) руководство подтверждает свою ответственность за разработку и внедрение системы внутреннего контроля для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий и ошибок;
  - (b) промежуточная финансовая информация подготовлена и представлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
  - (c) руководство полагает, что последствия неисправленных искажений, информация о которых была обобщена аудитором во время обзорной проверки, являются несущественными как в отдельности, так и в совокупности для промежуточной финансовой информации в целом. Сводный перечень неисправленных искажений включен в письменные заявления или приложен к ним;
  - (d) руководство раскрыло аудитору информацию обо всех известных руководству значительных фактах, имеющих отношение к недобросовестным действиям или предполагаемым недобросовестным действиям, которые могли оказать влияние на организацию;

- (e) руководство раскрыло аудитору информацию о результатах своей оценки рисков существенного искажения промежуточной финансовой информации вследствие недобросовестных действий;<sup>2</sup>
  - (f) руководство раскрыло аудитору информацию обо всех известных случаях фактического или возможного несоблюдения требований законов и нормативных актов, которые следует принимать во внимание при подготовке промежуточной финансовой информации;
  - (g) руководство раскрыло аудитору информацию обо всех значительных событиях, произошедших после отчетной даты и до даты заключения по результатам обзорной проверки, в связи с которыми может потребоваться корректировка промежуточной финансовой информации или раскрытие в ней информации.
35. Аудитор получает дополнительные заявления в зависимости от специфики деятельности или отрасли организации. Пример письма-представления руководства приведен в Приложении 3 к настоящему стандарту.

### Ответственность аудитора в отношении прилагаемой информации

36. Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией, прилагаемой к промежуточной финансовой информации, для определения того, имеет ли место существенное несоответствие между этой информацией и промежуточной финансовой информацией. Если аудитор выявит существенное несоответствие, он определяет, нужно ли вносить поправки в промежуточную финансовую информацию или в прочую информацию. Если необходимо внести поправку в промежуточную финансовую информацию, но руководство отказывается сделать эту поправку, аудитор рассматривает вопрос о последствиях для заключения по результатам обзорной проверки. Если необходимо внести поправку в прочую информацию, но руководство отказывается сделать эту поправку, аудитор рассматривает вопрос о включении дополнительного раздела, описывающего существенное несоответствие, в заключение по результатам обзорной проверки или возможность принятия других мер, таких как отказ от предоставления заключения по результатам обзорной проверки или отказ от задания. Например, руководство может использовать альтернативные показатели прибыли, которые представляют финансовые результаты в более выгодном свете, чем промежуточная финансовая информация, причем эти альтернативные показатели прибыли привлекают излишнее внимание, они неоднозначно определены или отсутствует их явная сверка с промежуточной финансовой информацией, в результате чего они могут ввести пользователей в заблуждение.
37. Если внимание аудитора привлекает какой-либо факт, на основании которого он считает, что прочая информация может содержать существенное искажение, аудитор должен обсудить этот вопрос с руководством организации. При ознакомлении с прочей информацией с целью выявления существенных несоответствий аудитором может быть выявлено очевидное существенное искажение фактов (то есть информация, которая не относится к вопросам, присутствующим в промежуточной финансовой информации и которая неправильно изложена или представлена). При обсуждении этого вопроса с руководством организации аудитор оценивает обоснованность прочей информации и ответов руководства на запросы аудитора, возможность существования правомерных различий в суждениях или мнениях и необходимость направления запроса руководству о проведении консультаций с компетентным третьим лицом для разрешения вопроса об очевидном искажении фактов. Если внесение поправок необходимо для того, чтобы исправить существенное искажение фактов, но руководство отказывается сделать эти поправки, аудитор рассматривает вопрос о принятии дальнейших мер, таких как уведомление лиц, отвечающих за корпоративное управление, и получение юридической консультации.

<sup>2</sup> Пункт 35 МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» разъясняет, что характер, степень и регулярность такой оценки различны в различных организациях и что руководство может производить детальную оценку на ежегодной основе или в рамках постоянного мониторинга. Следовательно, данное заявление в той части, в которой оно относится к промежуточной финансовой информации, учитывает конкретные обстоятельства организации.

## Информирование

38. В тех случаях, когда в результате выполнения задания по обзорной проверке промежуточной финансовой информации внимание аудитора привлекает какой-либо факт, на основании которого он считает, что в промежуточную финансовую отчетность необходимо внести существенные корректировки, с тем чтобы обеспечить ее соответствие во всех существенных отношениях применимой концепции подготовки финансовой отчетности, аудитор должен при первой возможности довести эту информацию до сведения руководства соответствующего уровня.
39. В тех случаях, когда, согласно суждению аудитора, руководство не дает надлежащего ответа в разумные сроки, он должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление. Эта информация должна быть сообщена при первой возможности в устной или письменной форме. На принятие аудитором решения о сообщении информации в устной или письменной форме влияют такие факторы, как характер, конфиденциальность и значимость вопроса, который должен быть доведен до сведения, а также сроки информирования. Если информация сообщается устно, аудитор документально оформляет факт информирования.
40. В тех случаях, когда, согласно суждению аудитора, лица, отвечающие за корпоративное управление, не дают надлежащего ответа в разумные сроки, он должен рассмотреть следующие варианты действий:
- (a) возможность модифицировать заключение;
  - (b) возможность отказаться от задания;
  - (c) возможность отказаться от назначения для проведения аудита годовой финансовой отчетности.
41. В тех случаях, когда в результате выполнения задания по обзорной проверке промежуточной финансовой информации внимание аудитора привлекает какой-либо факт, на основании которого он считает, что имеют место недобросовестные действия или несоблюдение организацией требований законов и нормативных актов, он должен при первой возможности довести эту информацию до сведения руководства соответствующего уровня. На решение вопроса о том, какой уровень руководства считать соответствующим, оказывает влияние возможность наличия сговора с членом руководства или участия члена руководства в выявленном нарушении. Аудитор также рассматривает необходимость информирования о таких фактах лиц, отвечающих за корпоративное управление, и вопрос о последствиях для обзорной проверки.
42. Аудитор должен доводить до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, значимые вопросы управления, возникшие в результате обзорной проверки промежуточной финансовой информации. В результате выполнения обзорной проверки промежуточной финансовой информации аудитор может узнать о вопросах, которые, по мнению аудитора, являются важными и актуальными для лиц, отвечающих за корпоративное управление, в части осуществления надзора за подготовкой данной финансовой отчетности. Аудитор доводит информацию о таких вопросах до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление.

## Выпуск заключения о характере, объеме и результатах обзорной проверки промежуточной финансовой информации

43. Аудитор должен выпустить письменное заключение, содержащее следующие компоненты:
- (a) наименование заключения;
  - (b) адресат в соответствии с условиями задания;
  - (c) определение промежуточной финансовой информации, в отношении которой проводилась обзорная проверка, включая указание названий каждого из отчетов, входящих в состав полного или сокращенного комплекта финансовой отчетности, дату и период, охваченные промежуточной финансовой информацией;
  - (d) если промежуточная финансовая информация включает полный комплект финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, направленной на обеспечение достоверного представления, необходимо представить заявление о том, что руководство

несет ответственность за подготовку и достоверное представление промежуточной финансовой информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

- (e) в других обстоятельствах необходимо представить заявление о том, что руководство несет ответственность за подготовку и представление промежуточной финансовой информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- (f) заявление о том, что аудитор несет ответственность за формирование вывода в отношении промежуточной финансовой информации на основании проведенной обзорной проверки;
- (g) заявление о том, что обзорная проверка промежуточной финансовой информации была проведена в соответствии с МСОП 2410 *«Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»*, и заявление о том, что такая обзорная проверка включает направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки.
- (h) заявление о том, что объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает аудитору возможности получить уверенность в том, что ему станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита, и поэтому аудиторское мнение не формируется;
- (i) если промежуточная финансовая информация включает полный комплект финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, направленной на обеспечение достоверного представления, необходимо сформировать вывод о том, были ли выявлены аудитором факты, на основании которых он считает, что промежуточная финансовая информация не дает правдивого и достоверного представления или достоверного отражения во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности);
- (j) в других обстоятельствах необходимо сформировать вывод о том, были ли выявлены аудитором факты, на основании которых он считает, что промежуточная финансовая информация не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности);
- (k) дата заключения.
- (l) местоположение в стране или юрисдикции, являющееся местом, где аудитор осуществляет аудиторскую деятельность.
- (m) подпись аудитора.

Примеры заключений по результатам обзорной проверки приведены в Приложении 4 к настоящему стандарту.

44. В отдельных юрисдикциях законом или нормативным актом, регулирующим обзорные проверки промежуточной финансовой информации, могут устанавливаться формулировки выводов аудитора, которые отличаются от тех, что описаны в пунктах 43(i) или (j). Несмотря на то, что аудитор может быть вынужден использовать установленные формулировки, его обязанности по формированию вывода, описанные в настоящем стандарте, остаются неизменными.

**Отклонение от применимой концепции подготовки финансовой отчетности**

45. Аудитор должен сформировать вывод с оговоркой или отрицательный вывод в тех случаях, когда им выявлены факты, которые могут служить основанием для того, чтобы аудитор счел необходимым внести существенные корректировки в промежуточную финансовую отчетность, чтобы обеспечить ее соответствие во всех существенных отношениях применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
46. Если аудитором выявлены факты, на основании которых он полагает, что на промежуточную финансовую информацию оказало или может оказать существенное воздействие отклонение от применимой концепции подготовки финансовой отчетности, но при этом руководство не вносит исправления в промежуточную финансовую информацию, аудитор модифицирует заключение по результатам обзорной проверки. В модификации должен быть описан характер отклонения и, если целесообразно, указано воздействие на промежуточную финансовую информацию. Если в промежуточную финансовую информацию не включена информация, наличие которой аудитор полагает необходимым для обеспечения надлежащего раскрытия, аудитор модифицирует заключение по результатам обзорной проверки и, если целесообразно, включает необходимую информацию в заключение по результатам обзорной проверки. Модификация заключения по результатам обзорной проверки обычно выполняется путем добавления в заключение по результатам обзорной проверки пояснительного раздела и вывода с оговоркой. Примеры заключений по результатам обзорной проверки, содержащих вывод с оговоркой, приведены в Приложении 5 к настоящему стандарту.
47. Если влияние отклонения на промежуточную финансовую информацию является настолько существенным и всеобъемлющим, что аудитор формирует мнение, что вывод с оговоркой недостаточен для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера промежуточной финансовой информации, аудитор представляет отрицательный вывод. Примеры заключений по результатам обзорной проверки, содержащих отрицательный вывод, приведены в Приложении 7 к настоящему стандарту.

**Ограничение объема**

48. Ограничение объема обычно препятствует полноценному выполнению аудитором обзорной проверки.
49. В тех случаях, когда аудитор не может провести обзорную проверку в полном объеме, он должен в письменной форме уведомить руководство соответствующего уровня и лиц, отвечающих за корпоративное управление, о причине невозможности проведения обзорной проверки в полном объеме и рассмотреть вопрос уместности выпуска заключения.

**Ограничение объема, установленное руководством**

50. Аудитор не принимает задание по проведению обзорной проверки промежуточной финансовой информации, если имеющиеся у него предварительные сведения об обстоятельствах задания свидетельствуют о том, что он не сможет провести обзорную проверку в полном объеме в связи с ограничением объема, установленным руководством.
51. Если после того, как задание принято, руководство устанавливает ограничение объема обзорной проверки, аудитор направляет запрос об отмене этого ограничения. Если руководство отказывается это выполнить, то аудитор не может провести обзорную проверку в полном объеме и сформировать вывод. В подобных случаях аудитор в письменной форме уведомляет руководство соответствующего уровня и лиц, отвечающих за корпоративное управление, о причине, по которой невозможно провести обзорную проверку в полном объеме. Однако, если внимание аудитора привлекает какой-либо факт, на основании которого он считает, что в промежуточную финансовую информацию необходимо внести существенные корректировки, чтобы обеспечить ее соответствие во всех существенных отношениях применимой концепции подготовки финансовой отчетности, аудитор сообщает эту информацию в соответствии с указаниями в пунктах 38–40.
52. Аудитор также учитывает обязанности, предусмотренные нормативными правовыми актами, включая наличие требования о выпуске им заключения. Если такое требование существует, аудитор отказывается от вывода и указывает в заключении по результатам обзорной проверки причину невозможности выполнения обзорной проверки в полном объеме. Однако, если внимание аудитора привлекает какой-либо факт, на основании которого он полагает, что в промежуточную финансовую

информацию необходимо внести существенные корректировки, чтобы обеспечить ее соответствие во всех существенных отношениях применимой концепции подготовки финансовой отчетности, аудитор также сообщает об этом факте в заключении.

#### **Прочие ограничения объема**

53. Ограничение объема может возникнуть в связи с обстоятельствами, отличающимися от установления ограничения объема руководством. В подобных обстоятельствах аудитор обычно не может провести обзорную проверку в полном объеме, а также сформировать вывод и руководствуется пунктами 51–52. При этом в редких случаях могут возникнуть обстоятельства, при которых ограничение объема работы аудитора четко устанавливается только в отношении одного или нескольких конкретных вопросов, которые, несмотря на существенность, не являются, по мнению аудитора, всеобъемлющими применительно к промежуточной финансовой информации. В подобных обстоятельствах аудитор модифицирует заключение по результатам обзорной проверки, указывая, что за исключением обстоятельств, описанных в пояснительном разделе заключения по результатам обзорной проверки, обзорная проверка проводилась в соответствии с настоящим стандартом, и формируя вывод с оговоркой. Примеры заключений по результатам обзорной проверки, содержащих вывод с оговоркой, приведены в Приложении 6 к настоящему стандарту.
54. Аудитор мог сформировать мнение с оговоркой по результатам аудита последней годовой финансовой отчетности в связи с ограничением объема аудита. Аудитор изучает вопрос о том, по-прежнему ли существует это ограничение, и, если оно существует, анализирует его последствия для заключения по результатам обзорной проверки.

#### **Непрерывность деятельности и значительная неопределенность**

55. В некоторых случаях в заключение по результатам обзорной проверки может быть дополнительно внесен раздел «Важные обстоятельства», не оказывающий влияния на вывод аудитора. Это делается для привлечения внимания к вопросу, включенному в примечание к промежуточной финансовой информации, в котором этот вопрос рассматривается более подробно. Предпочтительно включать этот раздел в заключение после раздела, в котором сформирован вывод, обычно со ссылкой на тот факт, что вывод не содержит оговорок на этот счет.
56. Если в промежуточной финансовой информации была раскрыта достаточная информация, аудитор должен дополнительно включить в заключение по результатам обзорной проверки раздел «Важные обстоятельства», чтобы привлечь внимание к существенной неопределенности, связанной с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.
57. Аудитор мог модифицировать предыдущее аудиторское заключение или заключение по результатам обзорной проверки, добавив к нему раздел «Важные обстоятельства», чтобы привлечь внимание к существенной неопределенности, связанной с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если эта существенная неопределенность по-прежнему сохраняется и в промежуточной финансовой информации это обстоятельство раскрыто надлежащим образом, аудитор модифицирует заключение по результатам обзорной проверки текущей промежуточной финансовой информации, добавив к нему раздел, привлекающий внимание к сохраняющейся существенной неопределенности.
58. Если в результате запросов или прочих процедур обзорной проверки аудитором выявлена существенная неопределенность, связанная с какими-либо событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и при этом в промежуточной финансовой информации была раскрыта достаточная информация, аудитор модифицирует заключение по результатам обзорной проверки, добавив в него раздел «Важные обстоятельства».
59. Если существенная неопределенность, которая вызывает значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, не раскрыта надлежащим образом в промежуточной финансовой информации, аудитор должен сформировать вывод с оговоркой или отрицательный вывод в зависимости от

обстоятельств. Заключение должно содержать конкретное указание на факт наличия такой существенной неопределенности.

60. Аудитор должен рассмотреть вопрос модификации заключения по результатам обзорной проверки путем включения в него дополнительного раздела, привлекающего внимание к выявленной аудитором существенной неопределенности (не связанной с проблемой непрерывности деятельности), устранение которой зависит от будущих событий и которая может повлиять на промежуточную финансовую информацию.

#### **Прочие вопросы**

61. Условия задания включают согласие руководства на то, чтобы в тех случаях, когда в каком-либо документе, содержащем промежуточную финансовую информацию, указано, что аудитором организации была выполнена обзорная проверка этой информации, в этот документ также должно быть внесено заключение по результатам обзорной проверки. Если руководство не включило в этот документ заключение по результатам обзорной проверки, аудитор рассматривает вопрос о получении юридической консультации для определения надлежащего порядка действий в этой ситуации.
62. Если аудитор выпустил модифицированное заключение по результатам обзорной проверки, а руководство выпускает промежуточную финансовую информацию, не включив модифицированное заключение в документ, содержащий промежуточную финансовую информацию, аудитор рассматривает вопрос о получении юридической консультации для определения надлежащего порядка действий в этой ситуации, а также возможность отказа от задания по аудиту годовой финансовой отчетности.
63. Промежуточная финансовая информация, включающая сокращенный комплект финансовой отчетности, не всегда содержит всю информацию, которая была бы включена в полный комплект финансовой отчетности, а, скорее, может представлять объяснение событий и изменений, значительных для понимания изменений в финансовом положении и финансовых результатах организации, произошедших с даты подготовки годовой отчетности. Это связано с тем, что пользователи промежуточной финансовой информации, как предполагается, будут иметь доступ к последней проаудированной финансовой отчетности, как в случае организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. В других обстоятельствах аудитор обсуждает с руководством необходимость включения в такую промежуточную финансовую информацию заявления о том, что она должна рассматриваться в совокупности с последней проаудированной финансовой отчетностью. В отсутствие такого заявления аудитор рассматривает вопрос о том, не является ли в данных обстоятельствах промежуточная финансовая информация, не содержащая указания на последнюю проаудированную финансовую отчетность, вводящей пользователей в заблуждение, а также оценивает последствия такой ситуации для заключения по результатам обзорной проверки.

#### **Документация**

64. Аудитор должен подготовить документацию по обзорной проверке, являющуюся достаточной и надлежащей для обоснования его вывода и свидетельствующую о том, что обзорная проверка была проведена в соответствии с настоящим стандартом и требованиями применимых законов и нормативных актов. Эта документация позволит опытному аудитору, ранее не связанному с настоящим заданием, понять характер, сроки и объем направленных запросов, выполненных аналитических и прочих процедур обзорной проверки, полученной информации и всех существенных вопросов, рассматривавшихся во время проведения обзорной проверки, включая разрешение таких вопросов.

#### **Дата вступления в силу**

65. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении обзорных проверок промежуточной финансовой информации за периоды, начинающиеся 15 декабря 2006 года или после этой даты. Допускается более раннее применение стандарта.

#### **Особенности выполнения заданий для организаций государственного сектора**

1. *Пункт 10 требует, чтобы аудитор и клиент согласовывали условия задания. В пункте 11 разъясняется, что письмо-соглашение об условиях задания помогает избежать неправильного*

толкования характера задания, в особенности целей и объема обзорной проверки, обязанностей руководства, круга обязанностей аудитора, полученной уверенности, характера и формы заключения. Законы и нормативные акты, регулирующие проведение обзорных проверок в государственном секторе, обычно предписывают назначение аудитора. Поэтому письмо-соглашение об условиях задания может не являться распространенной практикой в государственном секторе. Тем не менее письмо-соглашение об условиях задания, определяющее вопросы, упомянутые в пункте 11, может оказаться полезным как для аудитора организации государственного сектора, так и для клиента. Поэтому аудиторам организаций государственного сектора следует рассмотреть вопрос о согласовании условий задания по обзорной проверке путем оформления письма-соглашения об условиях задания.

2. В государственном секторе обязанности аудитора, выполняющего аудит согласно требованиям законодательства, могут распространяться и на другие виды работ, такие как обзорная проверка промежуточной финансовой информации. В таких случаях аудитор организаций государственного сектора не может не выполнить такую обязанность и, следовательно, не будет иметь возможности отказаться от принятия (см. пункт 50) или от выполнения задания по обзорной проверке (см. пункты 36 и 40(b)). Аудитор организаций государственного сектора также может оказаться в ситуации, когда он не будет иметь возможности отказаться от назначения для проведения аудита годовой финансовой отчетности (см. пункты 40(c) и 62).
3. В пункте 41 описываются обязанности аудитора в тех случаях, когда его внимание привлекает какой-либо факт, на основании которого аудитор считает, что имеет место несоблюдение организацией требований законов и нормативных актов. В государственном секторе к аудитору могут быть применимы законодательные или другие нормативные требования о необходимости довести информацию о таких фактах до сведения регулирующих или других государственных органов.



## Приложение 1

**Пример письма-соглашения об условиях задания по проведению обзорной проверки промежуточной финансовой информации**

Приведенное ниже письмо должно использоваться в качестве руководства в сочетании с вопросами, изложенными в пункте 10 настоящего стандарта, и должно быть скорректировано с учетом конкретных требований и обстоятельств.

Совету директоров (или соответствующему представителю высшего руководства)

Настоящее письмо предоставлено с целью подтверждения нашего понимания условий и задач нашего задания по проведению обзорной проверки промежуточного баланса организации по состоянию на 30 июня 20X1 года и связанных с ним отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за шесть месяцев, закончившихся на эту дату.

Наша обзорная проверка будет проводиться в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 *«Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»*, выпущенным Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, с целью получения основы для подготовки заключения о том, выявлены ли нами факты, которые могут служить основанием для того, чтобы мы считали, что промежуточная финансовая информация не была подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности]. Обзорная проверка включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки и, как правило, не требует подтверждения полученной информации. Объем обзорной проверки промежуточной финансовой информации значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, целью которого является формирование мнения о финансовой отчетности, и, следовательно, мы не формируем такое мнение.

Мы предполагаем выпустить следующее заключение о промежуточной финансовой информации:

[Включить текст образца заключения].

Ответственность за подготовку промежуточной финансовой информации, включая достаточное раскрытие информации, лежит на руководстве организации. Эта ответственность распространяется на разработку, внедрение и поддержание в рабочем состоянии системы внутреннего контроля, относящейся к подготовке промежуточной финансовой информации, которая не содержит существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями или ошибками; выбор и применение надлежащей учетной политики; формирование оценочных значений, являющихся обоснованными в данных обстоятельствах. В рамках проводимой нами обзорной проверки мы будем запрашивать письменные заявления у членов руководства в отношении предпосылок, использованных при проведении обзорной проверки. Мы также будем просить о том, чтобы в тех случаях, когда какой-либо документ, содержащий промежуточную финансовую информацию, указывает на то, что была проведена обзорная проверка этой промежуточной финансовой информации, наше заключение по результатам обзорной проверки также было включено в этот документ.

Обзор промежуточной финансовой информации не обеспечивает уверенности в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Кроме того, нельзя рассчитывать на то, что при выполнении нашего задания будет раскрыта информация о том, имеются ли случаи недобросовестных действий, ошибок или противозаконных действий. При этом мы проинформируем вас обо всех существенных фактах, которые будут нами выявлены.

Мы рассчитываем на сотрудничество со стороны ваших работников и уверены, что они предоставят нам все бухгалтерские записи, документацию и прочую информацию, которую мы будем запрашивать в связи с проведением обзорной проверки.

[Вставить дополнительную информацию относительно соглашений об оплате услуг и выставлении счетов в соответствии с обстоятельствами.]

Настоящее письмо будет иметь силу в будущем, если его действие не будет прекращено, или в него не будут внесены изменения, или оно не будет заменено другими документами (если применимо).

Просим подписать прилагаемый экземпляр данного письма и вернуть его нам для подтверждения того, что оно соответствует вашему пониманию соглашений о проведении нами обзорной проверки финансовой отчетности.

Подтверждено от имени организации ABC

(подпись)

Фамилия, имя, отчество и должность

Дата

## Приложение 2

**Аналитические процедуры, вопрос о выполнении которых аудитор может рассмотреть при проведении обзорной проверки промежуточной финансовой информации**

Перечисленные ниже процедуры являются примерами аналитических процедур, вопрос о выполнении которых аудитор может рассмотреть при проведении обзорной проверки промежуточной финансовой информации.

- Сравнение данной промежуточной финансовой информации с промежуточной финансовой информацией непосредственно предшествующего промежуточного периода, с промежуточной финансовой информацией соответствующего промежуточного периода предшествующего финансового года, с промежуточной финансовой информацией, ожидаемой руководством за текущий период, и с последней проаудированной годовой финансовой отчетностью.
- Сравнение текущей промежуточной финансовой информации с ожидаемыми результатами, такими как бюджетные или прогнозные значения (например, сравнение остатков по налогам и соотношения резерва на налог на прибыль и дохода до налогообложения в текущей промежуточной финансовой информации с соответствующей информацией в (а) бюджете с использованием ожидаемых ставок налогообложения и (б) финансовой информации за предшествующие периоды).
- Сравнение текущей промежуточной финансовой информации с соответствующей нефинансовой информацией.
- Сравнение отраженных сумм или коэффициентов, полученных на основе отраженных сумм, с ожидаемыми значениями, определенными аудитором. Аудитор определяет ожидаемые значения путем выявления и применения взаимосвязей, существование которых обоснованно ожидается на основании понимания аудитором особенностей организации и отрасли, в которой организация осуществляет свою деятельность.
- Сравнение коэффициентов и показателей за текущий промежуточный период с коэффициентами и показателями организаций той же отрасли.
- Сравнение отношений между элементами текущей промежуточной финансовой информации с соответствующими отношениями в промежуточной финансовой информации предшествующих периодов, например расходов в разбивке по виду, выраженных в процентах от продаж, активов в разбивке по виду, выраженных в процентах от общей суммы активов, и процента изменения суммы продаж к проценту изменения дебиторской задолженности.
- Сравнение разгруппированных данных. Ниже приведены примеры способов разгруппировки данных:
  - по периодам, например: статьи доходов и расходов разбиваются на квартальные, месячные и недельные суммы;
  - по группам продуктов или источнику доходов;
  - по местонахождению, например по компонентам;
  - по характеристикам операций, например: выручка, полученная дизайнерами, архитекторами или рабочими;
  - по отдельным характеристикам операций, например: данные о продажах в разбивке по продуктам и месяцам.

## Приложение 3

**Пример письма-представления руководства**

Приведенное ниже письмо не является стандартным письмом. Заявления руководства могут быть различными для различных организаций и различных промежуточных периодов.

[Фирменный бланк организации]

(Аудитору)

(Дата)

Вступительный раздел, если промежуточная финансовая информация включает сокращенную финансовую отчетность:

Настоящее письмо с заявлениями руководства предоставлено в связи с проведением вами обзорной проверки сокращенного баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним сокращенных отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату, с целью формирования вывода о том, были ли вами выявлены факты, на основании которых вы считаете, что промежуточная финансовая информация не была подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

Мы подтверждаем свою ответственность за подготовку и представление промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности].

Вступительный раздел, если промежуточная финансовая информация включает полный комплект финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, направленной на обеспечение достоверного представления:

Настоящее письмо с заявлениями руководства предоставлено в связи с проведением вами обзорной проверки баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату, а также основных принципов учетной политики и прочих пояснительных примечаний с целью формирования вывода о том, были ли вами выявлены факты, на основании которых вы считаете, что настоящая промежуточная финансовая информация не дает правдивого и достоверного представления о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также о ее финансовых результатах и движении денежных средств (или «не отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также ее финансовые результаты и движение денежных средств») в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

Мы подтверждаем свою ответственность за достоверное представление промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности].

Мы подтверждаем на основании всей имеющейся в нашем распоряжении информации следующие заявления:

- Вышеупомянутая промежуточная финансовая информация подготовлена и представлена в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности].
- Мы предоставили вам все бухгалтерские регистры и подтверждающую документацию, все протоколы собраний акционеров и заседаний совета директоров (а именно проводившихся [указать соответствующие даты]).
- Нам неизвестно о каких-либо существенных операциях, которые не были надлежащим образом отражены в данных бухгалтерского учета, на основе которых подготовлена настоящая промежуточная финансовая информация.
- Нам неизвестно о случаях фактического или возможного несоблюдения требований законов и нормативных актов, которые могли оказать существенное влияние на промежуточную финансовую информацию.

- Мы подтверждаем свою ответственность за разработку и внедрение системы внутреннего контроля для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий и ошибок.
- Мы раскрыли вам информацию обо всех значительных фактах, имеющих отношение к выявленным или предполагаемым недобросовестным действиям, которые могли оказать влияние на организацию.
- Мы предоставили вам результаты нашей оценки рисков существенного искажения промежуточной финансовой информации вследствие недобросовестных действий.
- Мы считаем, что влияние неисправленных искажений, приведенных в прилагаемой таблице, является несущественным как в отдельности, так и в совокупности для промежуточной финансовой информации в целом.
- Мы подтверждаем полноту предоставленной вам информации относительно определения связанных сторон.
- В промежуточной финансовой информации было надлежащим образом отражено и в необходимых случаях надлежащим образом раскрыто следующее:
  - операции со связанными сторонами, включая продажи, покупки, кредиты, передачи, соглашения об аренде и гарантиях, суммы, подлежащие получению от связанных сторон или уплате связанным сторонам;
  - письменные или устные гарантии, по которым у организации существует условное обязательство;
  - соглашения и опционы на обратный выкуп ранее проданных активов.
- Представление и раскрытие оценок справедливой стоимости активов и обязательств выполнены в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Используемые допущения, применимые для определения оценок справедливой стоимости и раскрытия информации, отражают наше намерение и способность выполнять определенные действия от имени организации.
- Мы не имеем планов или намерений, которые могли бы существенно повлиять на балансовую стоимость или классификацию активов и обязательств, отраженных в промежуточной финансовой информации.
- Мы не имеем планов прекращения выпуска групп продуктов или других планов или намерений, которые приведут к возникновению излишних или устаревших запасов, а также никакие запасы не отражены в сумме, превышающей цену реализации.
- Организация имеет надлежащие права собственности на все активы, а залоговые права или обременения в отношении активов организации отсутствуют.
- Мы отразили или раскрыли надлежащим образом все обязательства, как фактические, так и условные.
- [Приведите дополнительные заявления, относящиеся к новым стандартам бухгалтерского учета, которые применяются впервые, и рассмотрите вопрос о дополнительных заявлениях, которые необходимы в соответствии с какими-либо новыми Международными стандартами аудита и применимы к промежуточной финансовой информации.]

Согласно всей имеющейся в нашем распоряжении информации, в период после отчетной даты и до даты настоящего письма не имели места события, в связи с которыми могла потребоваться корректировка промежуточной финансовой информации или раскрытие в ней информации.

---

(Руководитель организации)

---

(Финансовый директор)

## Приложение 4

**Примеры заключений по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации**

Полный комплект финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, направленной на обеспечение достоверного представления (см. пункт 43(i))

Заключение по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации

[Надлежащий адресат]

*Введение*

Мы провели обзорную проверку прилагаемого баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату, а также основных принципов учетной политики и прочих пояснительных примечаний.<sup>1</sup> Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Наша ответственность заключается в формировании вывода о данной промежуточной финансовой информации на основе проведенной нами обзорной проверки.

*Объем обзорной проверки*

Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации».<sup>2</sup> Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает нам возможности получить уверенность в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение.

*Вывод*

На основе проведенной нами обзорной проверки не выявлены факты, которые могут служить основанием для того, чтобы мы сочли, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не дает правдивого и достоверного представления о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также о ее финансовых результатах и движении денежных средств за три месяца, закончившихся на указанную дату (или «не отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также ее финансовые результаты и движение денежных средств за три месяца, закончившихся на указанную дату»), в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

[Аудитор]

[Дата]

[Адрес]

<sup>1</sup> Аудитор может указать регулирующий или равноценный орган, в который представляется промежуточная финансовая информация.

<sup>2</sup> Если проводится обзорная проверка финансовой информации прошедших периодов, отличной от промежуточной финансовой информации, это предложение должно быть представлено в следующей формулировке: «Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410, применимым к обзорной проверке финансовой информации прошедших периодов, которую проводит независимый аудитор организации». Остальные разделы заключения следует адаптировать в соответствии с обстоятельствами.

**Прочая промежуточная финансовая информация (см. пункт 43(j))****Заключение по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации**

[Надлежащий адресат]

*Введение*

Мы провели обзорную проверку прилагаемого [сокращенного] баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним [сокращенных] отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату.<sup>3</sup> Руководство несет ответственность за подготовку и представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Наша ответственность заключается в формировании вывода о данной промежуточной финансовой информации на основе проведенной нами обзорной проверки.

*Объем обзорной проверки*

Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации».<sup>4</sup> Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает нам возможности получить уверенность в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение.

*Вывод*

На основе проведенной нами обзорной проверки не выявлены факты, которые могут служить основанием для того, чтобы мы сочли, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

[Аудитор]

[Дата]

[Адрес]

---

<sup>3</sup> См. сноску 1.

<sup>4</sup> См. сноску 2.

## Приложение 5

### Примеры заключений по результатам обзорной проверки, содержащих вывод с оговоркой в связи с отклонением от применимой концепции подготовки финансовой отчетности

Полный комплект финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, направленной на обеспечение достоверного представления (см. пункт 43(i))

Заключение по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации

[Надлежащий адресат]

#### *Введение*

Мы провели обзорную проверку прилагаемого баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату, а также основных принципов учетной политики и прочих пояснительных примечаний<sup>1</sup>. Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Наша ответственность заключается в формировании вывода о данной промежуточной финансовой информации на основе проведенной нами обзорной проверки.

#### *Объем обзорной проверки*

Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»<sup>2</sup>. Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает нам возможности получить уверенность в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение.

#### *Основание для вывода с оговоркой*

Согласно информации, предоставленной руководством, организация ABC исключила некоторые обязательства по аренде из состава имущества и долгосрочной задолженности, которые, по нашему мнению, должны быть капитализированы для обеспечения соответствия [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Данная информация указывает на то, что, если бы на 31 марта 20X1 года эти обязательства по аренде были капитализированы, это привело бы к увеличению суммы имущества на \_\_\_\_\_ долларов США, суммы долгосрочной задолженности – на \_\_\_\_\_ долларов США и к увеличению (уменьшению) сумм чистого дохода и прибыли на акцию на \_\_\_\_\_ долларов США, \_\_\_\_\_ долларов США, \_\_\_\_\_ долларов США и \_\_\_\_\_ долларов США соответственно за три месяца, закончившихся на эту дату.

#### *Вывод с оговоркой*

На основе проведенной нами обзорной проверки, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущем разделе, не выявлены факты, которые могут служить основанием для того, чтобы мы сочли, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не дает правдивого и достоверного представления о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также о ее финансовых результатах и движении денежных средств за три месяца, закончившихся на указанную дату (или «не отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также ее финансовые результаты и движение денежных средств за три месяца, закончившихся на указанную дату»), в соответствии с

<sup>1</sup> См. сноску 1 Приложения 4.

<sup>2</sup> См. сноску 2 Приложения 4.



[указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

[Аудитор]

[Дата]

[Адрес]

**Прочая промежуточная финансовая информация (см. пункт 43(j))****Заключение по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации**

[Надлежащий адресат]

*Введение*

Мы провели обзорную проверку прилагаемого [сокращенного] баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним [сокращенных] отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату.<sup>3</sup> Руководство несет ответственность за подготовку и представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Наша ответственность заключается в формировании вывода о данной промежуточной финансовой информации на основе проведенной нами обзорной проверки.

*Объем обзорной проверки*

Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации».<sup>4</sup> Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает нам возможности получить уверенность в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение.

*Основание для вывода с оговоркой*

Согласно информации, предоставленной руководством, организация ABC исключила некоторые обязательства по аренде из состава имущества и долгосрочной задолженности, которые, по нашему мнению, должны быть капитализированы для обеспечения соответствия [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Данная информация указывает на то, что, если бы на 31 марта 20X1 года эти обязательства по аренде были капитализированы, это привело бы к увеличению суммы имущества на \_\_\_\_\_ долларов США, суммы долгосрочной задолженности – на \_\_\_\_\_ долларов США и к увеличению (уменьшению) сумм чистого дохода и прибыли на акцию на \_\_\_\_\_ долларов США, \_\_\_\_\_ долларов США, \_\_\_\_\_ долларов США и \_\_\_\_\_ долларов США соответственно за три месяца, закончившихся на эту дату.

*Вывод с оговоркой*

На основании проведенной нами обзорной проверки, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущем разделе, нами не выявлены факты, которые могут служить основанием для того, чтобы мы считали, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

[Аудитор]

[Дата]

[Адрес]

<sup>3</sup> См. сноску 1 Приложения 4.

<sup>4</sup> См. сноску 2 Приложения 4.

## Приложение 6

**Примеры заключений по результатам обзорной проверки, содержащих вывод с оговоркой в связи с ограничением объема, не установленным руководством**

Полный комплект финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, направленной на обеспечение достоверного представления (см. пункт 43(i))

Заключение по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации

[Надлежащий адресат]

*Введение*

Мы провели обзорную проверку прилагаемого баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату, а также основных принципов учетной политики и прочих пояснительных примечаний<sup>1</sup>. Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Наша ответственность заключается в формировании вывода о данной промежуточной финансовой информации на основе проведенной нами обзорной проверки.

*Объем обзорной проверки*

За исключением фактов, разъяснение которых представлено в следующем разделе, мы проводили обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «*Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации*». Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает нам возможности получить уверенность в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение.

*Основание для вывода с оговоркой*

В результате пожара в филиале, произошедшего (дата) и уничтожившего бухгалтерские записи по дебиторской задолженности, мы не смогли завершить проверку дебиторской задолженности в общей сумме \_\_\_\_\_ долларов США, включенной в промежуточную финансовую информацию. Организация восстанавливает эти бухгалтерские записи и не может с определенностью утверждать, будет ли на основании этих бухгалтерских записей подтверждена приведенная выше сумма и соответствующий резерв по безнадежной задолженности. Если бы мы имели возможность провести проверку дебиторской задолженности в полном объеме, мы могли бы выявить факты, указывающие на необходимость внесения корректировок в промежуточную финансовую информацию.

*Вывод с оговоркой*

За исключением корректировок промежуточной финансовой информации, о которых нам могло бы стать известно, если бы не возникла описанная выше ситуация, нами не выявлены факты, которые могут служить основанием для того, чтобы мы считали, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не дает правдивого и достоверного представления о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также о ее финансовых результатах и движении денежных средств за три месяца, закончившихся на указанную дату (или «не отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также ее финансовые результаты и движение денежных средств за три месяца, закончившихся на указанную дату»), в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой

<sup>1</sup> См. сноску 1 Приложения 4.

<sup>2</sup> См. сноску 2 Приложения 4.

отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

[Аудитор]

[Дата]

[Адрес]

**Прочая промежуточная финансовая информация (см. пункт 43(j))****Заключение по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации**

[Надлежащий адресат]

*Введение*

Мы провели обзорную проверку прилагаемого [сокращенного] баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним [сокращенных] отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату.<sup>3</sup> Руководство несет ответственность за подготовку и представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Наша ответственность заключается в формировании вывода о данной промежуточной финансовой информации на основе проведенной нами обзорной проверки.

*Объем обзорной проверки*

За исключением фактов, разъяснение которых представлено в следующем разделе, мы проводили обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «*Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации*». Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает нам возможности получить уверенность в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение.

*Основание для вывода с оговоркой*

В результате пожара в филиале, произошедшего (дата) и уничтожившего бухгалтерские записи по дебиторской задолженности, мы не смогли завершить проверку дебиторской задолженности в общей сумме \_\_\_\_\_ долларов США, включенной в промежуточную финансовую информацию. Организация восстанавливает эти бухгалтерские записи и не может с определенностью утверждать, будет ли на основании этих бухгалтерских записей подтверждена приведенная выше сумма и соответствующий резерв по безнадежной задолженности. Если бы мы имели возможность провести проверку дебиторской задолженности в полном объеме, мы могли бы выявить факты, указывающие на необходимость внесения корректировок в промежуточную финансовую информацию.

*Вывод с оговоркой*

За исключением корректировок промежуточной финансовой информации, о которых нам могло бы стать известно, если бы не возникла описанная выше ситуация, нами не выявлены факты, которые могут служить основанием для того, чтобы мы сочли, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

[Аудитор]

[Дата]

[Адрес]

<sup>3</sup> См. сноску 1 Приложения 4.

<sup>4</sup> См. сноску 2 Приложения 4.

## Приложение 7

**Примеры заключений по результатам обзорной проверки, содержащих отрицательный вывод в связи с отклонением от применимой концепции подготовки финансовой отчетности**

Полный комплект финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, направленной на обеспечение достоверного представления (см. пункт 43(i))

Заключение по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации

[Надлежащий адресат]

*Введение*

Мы провели обзорную проверку прилагаемого баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату, а также основных принципов учетной политики и прочих пояснительных примечаний<sup>1</sup>. Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Наша ответственность заключается в формировании вывода о данной промежуточной финансовой информации на основе проведенной нами обзорной проверки.

*Объем обзорной проверки*

Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»<sup>2</sup>. Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает нам возможности получить уверенность в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение.

*Основание для выражения отрицательного вывода*

Начиная с данного периода руководство организации прекратило консолидацию финансовой отчетности дочерних организаций, так как консолидация, по мнению руководства, не требуется в связи с существованием новых значительных неконтролирующих долей участия. Такое решение не соответствует [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности]. Если бы была подготовлена консолидированная финансовая отчетность, то практически каждый счет в данной промежуточной финансовой информации имел бы существенные отличия.

*Отрицательный вывод*

Наш промежуточный обзор показывает, что в связи с тем, что инвестиции организации в дочерние организации не учитываются на консолидированной основе, как это описано в предшествующем разделе, данная промежуточная финансовая информация не дает правдивого и достоверного представления о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также о ее финансовых результатах и движении денежных средств за три месяца, закончившихся на указанную дату (или «не отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года, а также ее финансовые результаты и движение денежных средств за три месяца, закончившихся на указанную дату»), в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на

<sup>1</sup> См. сноску 1 Приложения 4.

<sup>2</sup> См. сноску 2 Приложения 4.

юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

[Аудитор]

[Дата]

[Адрес]

**Прочая промежуточная финансовая информация (см. пункт 43(j))****Заключение по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации**

[Надлежащий адресат]

*Введение*

Мы провели обзорную проверку прилагаемого [сокращенного] баланса организации ABC по состоянию на 31 марта 20X1 года и связанных с ним [сокращенных] отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств за три месяца, закончившихся на эту дату.<sup>3</sup> Руководство несет ответственность за подготовку и представление данной промежуточной финансовой информации в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности]. Наша ответственность заключается в формировании вывода о данной промежуточной финансовой информации на основе проведенной нами обзорной проверки.

*Объем обзорной проверки*

Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации».<sup>4</sup> Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает в себя направление запросов в первую очередь лицам, ответственным за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, а также применение аналитических и других процедур обзорной проверки. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, и поэтому обзорная проверка не дает нам возможности получить уверенность в том, что нам станут известны все значимые вопросы, которые могли бы быть выявлены в процессе аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение.

*Основание для выражения отрицательного вывода*

Начиная с данного периода руководство организации прекратило консолидацию финансовой отчетности дочерних организаций, так как консолидация, по мнению руководства, не требуется в связи с существованием новых значительных неконтролирующих долей участия. Такое решение не соответствует [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности]. Если бы была подготовлена консолидированная финансовая отчетность, то практически каждый счет в данной промежуточной финансовой информации имел бы существенные отличия.

*Отрицательный вывод*

Наш промежуточный обзор показывает, что в связи с тем, что инвестиции организации в дочерние организации не учитываются на консолидированной основе, как это описано в предшествующем разделе, данная промежуточная финансовая информация не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [указать применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию или страну происхождения концепции подготовки финансовой отчетности, если концепция подготовки финансовой отчетности отличается от Международных стандартов финансовой отчетности].

[Аудитор]

[Дата]

[Адрес]

<sup>3</sup> См. сноску 1 Приложения 4.

<sup>4</sup> См. сноску 2 Приложения 4.



**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ЗАДАНИЙ,  
ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ УВЕРЕННОСТЬ 3000 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)**

**«ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, ОТЛИЧНЫЕ ОТ  
АУДИТА И ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ  
ПРОШЕДШИХ ПЕРИОДОВ»**

Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов» следует рассматривать вместе с Предисловием к Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

**Введение**

1. Настоящий Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) применяется к заданиям, отличным от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов, к которым применяются Международные стандарты аудита и Международные стандарты обзорных проверок соответственно (см. пункты A21–A22).
2. Задания, обеспечивающие уверенность, включают как задания по подтверждению, в которых иная, чем практикующий специалист, сторона, проводит количественную или качественную оценку оцениваемого предмета задания в соответствии с критериями, так и задания по непосредственной оценке, в которых практикующий специалист проводит количественную или качественную оценку оцениваемого предмета задания в соответствии с критериями. Настоящий стандарт содержит требования, руководство по применению и прочие пояснительные материалы в отношении заданий по подтверждению, обеспечивающих разумную и ограниченную уверенность. Настоящий стандарт также может быть применен к заданиям по непосредственной оценке, обеспечивающим разумную и ограниченную уверенность, с учетом необходимых изменений и дополнений, требуемых обстоятельствами задания.
3. Настоящий стандарт предполагает, что:
  - (а) члены рабочей группы и лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания (для заданий, в которых оно назначено), соблюдают требования части А и Б *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров*, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), применительно к заданиям, обеспечивающим уверенность, или другие не менее строгие профессиональные требования, установленные законом или нормативным актом (см. пункты A30–A34).
  - (б) Выполняющий задание практикующий специалист является членом аудиторской организации, которая соблюдает требования МСКК 1<sup>1</sup>, или иные не менее строгие, чем установлены МСКК 1, профессиональные требования или требования, основанные на законе или нормативном акте, к системе контроля качества аудиторской организации (см. пункты A61–A66).
4. Контроль качества в аудиторских организациях, выполняющих задания, обеспечивающие уверенность, а также соблюдение этических принципов, включая требования независимости, получили широкое признание и как представляющие большой общественный интерес, и как

<sup>1</sup> Международный стандарт контроля качества (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».

неотъемлемая составляющая высокого качества заданий, обеспечивающих уверенность. Практикующий профессиональный бухгалтер должен быть знаком с данными требованиями. Если компетентный практикующий специалист, не являющийся практикующим профессиональным бухгалтером, решает соблюдать требования данного или других МСЗОУ, важно осознавать, что настоящий стандарт содержит требования соблюдения норм, установленных в предыдущем пункте.

### Сфера применения

5. Настоящий стандарт распространяется на задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов, как описано в *Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенность* (Концепция заданий, обеспечивающих уверенность). Когда предмет задания, рассмотренный в другом МСЗОУ, относится к предмету конкретного задания, этот другой стандарт применяется наряду с настоящим стандартом (см. пункт A21–A22).
6. Не все задания, которые выполняют практикующие специалисты, являются заданиями, обеспечивающими уверенность. Другие часто выполняемые задания, не являющиеся заданиями, обеспечивающими уверенность, как определено в пункте 12(a), и, следовательно, не относящиеся к настоящему стандарту, в частности:
  - (a) задания, рассматриваемые в Международных стандартах сопутствующих услуг, такие как задания по выполнению согласованных процедур и компиляции;<sup>2</sup>
  - (b) подготовка налоговых деклараций и расчетов, когда не формируется вывод, обеспечивающий уверенность;
  - (c) задания по консультированию или выдаче рекомендации, в том числе управленческое и налоговое консультирование (см. пункт A1).
7. Задание, обеспечивающее уверенность, осуществляемое согласно данному МСЗОУ, может быть частью более крупного задания. В таком случае настоящий стандарт применяется только в отношении к той части задания, которая обеспечивает уверенность.
8. Следующие задания, удовлетворяющие требованиям пункта 12(a), не рассматриваются как задания, обеспечивающие уверенность, в соответствии с настоящим стандартом:
  - (a) задания, связанные с дачей свидетельских показаний в ходе судебных разбирательств по вопросам бухгалтерского учета, аудита, налогообложения или по иным вопросам;
  - (b) задания по подготовке профессиональных мнений, точек зрения или формулировок, из которых пользователь может получить определенную уверенность, если выполнены все следующие условия:
    - (i) указанные мнения, точки зрения или формулировки не являются существенными для задания в целом;
    - (ii) использование любого подготовленного письменного отчета четко ограничено кругом указанных в нем предполагаемых пользователей;
    - (iii) согласно письменной договоренности с такими предполагаемыми пользователями задание не является заданием, обеспечивающим уверенность;
    - (iv) задание не рассматривается как задание, обеспечивающее уверенность, в отчете профессионального бухгалтера.

### Дата вступления в силу

9. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении заключений и отчетов по заданиям, обеспечивающим уверенность, датированным 15 декабря 2015 года или после этой даты.

### Цели

10. При выполнении задания, обеспечивающего уверенность, перед практикующим специалистом стоят следующие цели:

<sup>2</sup> МССУ 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации» и МССУ 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции».

- (a) получить либо разумную уверенность, либо ограниченную уверенность в том, что информация о предмете задания не содержит существенных искажений;
  - (b) сформировать вывод относительно результата количественной или качественной оценки оцениваемого предмета задания в форме письменного заключения, в котором содержится выражение ограниченной либо разумной уверенности, а также описана основа для вывода (см. пункт A2);
  - (c) проинформировать о требованиях настоящего стандарта и других соответствующих стандартов, как это изложено далее.
11. Во всех случаях, когда разумная или ограниченная уверенность не могут быть получены, а формирование вывода с оговоркой в заключении практикующего специалиста в сложившихся обстоятельствах не является достаточным для целей информирования предполагаемых пользователей финансовой отчетности, настоящий стандарт требует, чтобы практикующий специалист отказался от вывода или отказался от задания, если отказ от задания разрешается применимыми законами или нормативными актами.

### Определения

12. Для целей настоящего стандарта и других МСЗОУ следующие термины имеют приведенные ниже значения (см. пункт A27):
- (a) Задание, обеспечивающее уверенность – задание, в рамках которого целью практикующего специалиста является получение достаточных надлежащих доказательств для формирования вывода, призванного повысить степень уверенности предполагаемых пользователей, за исключением ответственной стороны, в результате оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев. Каждое задание, обеспечивающее уверенность, можно классифицировать в одну из двух групп (см. пункт A3):
    - (i) либо задание, обеспечивающее разумную уверенность, либо задание, обеспечивающее ограниченную уверенность:
      - a. В рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, практикующий специалист снижает риск, присущий заданию, до приемлемо низкого уровня с учетом имеющихся обстоятельств с целью формирования вывода. Вывод практикующего специалиста выражается в форме, которая передает его мнение о результате оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев.
      - b. В рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист снижает риск, присущий данному заданию, до приемлемого уровня с учетом имеющихся обстоятельств (но такой риск выше, чем в задании, обеспечивающем разумную уверенность) с целью формирования вывода в форме, которая передает, не привлекли ли внимание практикующего специалиста вопрос или вопросы, на основании которых он мог бы полагать, что информация о предмете задания содержит существенные искажения. Характер, сроки и объем процедур, выполняемых в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, меньше, чем для задания, обеспечивающего разумную уверенность, однако они планируются таким образом, чтобы обеспечить уровень уверенности, который практикующий специалист на основании своего профессионального суждения сочтет значимым. Для того чтобы считаться значимым, уровень уверенности, полученный практикующим специалистом, должен способствовать повышению уверенности предполагаемых пользователей в информации о предмете задания до степени явно большей, чем незначительная (см. пункты A3–A7).
    - (ii) Различие заданий по подтверждению и заданий по непосредственной оценке (см. пункт A8):
      - a. задание по подтверждению – в заданиях по подтверждению сторона, иная чем, практикующий специалист, измеряет или оценивает оцениваемый предмет задания с использованием критериев. Сторона, иная, чем

практикующий специалист, также зачастую представляет полученную информацию о предмете задания в отчете или заявлении. Вместе с тем в некоторых случаях практикующий специалист может представить информацию о предмете задания в заключении, обеспечивающем уверенность. В заданиях по подтверждению вывод практикующего специалиста касается того, свободна ли информация о предмете задания от существенных искажений. Вывод практикующего специалиста может быть сформирован в терминах (см. пункты A178, A180):

- i. оцениваемого предмета задания и применимых критериев;
  - ii. информации о предмете задания и применимых критериев;
  - iii. заявлений, сделанных соответствующей стороной.
- b. задания по непосредственной оценке – в ходе задания по непосредственной оценке практикующий специалист оценивает или измеряет оцениваемый предмет задания с использованием критериев и представляет полученную информацию о предмете задания в составе заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность, или в качестве приложения к ним. В заданиях по непосредственной оценке вывод практикующего специалиста касается представления заключения по результатам количественной или качественной оценки оцениваемого предмета задания с использованием критериев.
- (b) Умения и навыки, обеспечивающие уверенность – умения и навыки, используемые при планировании, сборе доказательств, оценке доказательств, информационном взаимодействии и представлении заключения, которые проявляет практикующий специалист при обеспечении уверенности и которые отличаются от экспертизы оцениваемого предмета задания любого конкретного задания, обеспечивающего уверенность, либо его количественной или качественной оценки (см. пункт A9).
  - (c) Критерии представляют собой контрольные показатели, используемые для оценки или измерения оцениваемого предмета задания. Применимые критерии – это критерии, используемые в конкретном задании (см. пункт A10).
  - (d) Обстоятельства задания – широкий спектр различных характеристик конкретного задания, который включает: условия задания; в зависимости от того, является ли задание заданием, обеспечивающим разумную уверенность, или заданием, обеспечивающим ограниченную уверенность, характеристики оцениваемого предмета задания; критерии количественной или качественной оценки; информационные потребности предполагаемых пользователей; соответствующие характеристики ответственной стороны, лица, осуществляющего количественную или качественную оценку, заказчика задания и их окружения; другие вопросы, например события, условия и практику, которые могут иметь значимые последствия для задания.
  - (e) Руководитель задания – партнер или иной сотрудник аудиторской организации, который отвечает за задание и его выполнение, а также за выпускаемое от имени аудиторской организации заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, и которому предоставлены, если необходимо, надлежащие полномочия профессиональной организацией, юридическим лицом или органом регулирования. Под термином «руководитель задания» в соответствующих случаях следует понимать эквивалент этого термина, применяемый в государственном секторе.
  - (f) Риск, присущий заданиям, обеспечивающим уверенность – риск того, что практикующий специалист сделает ненадлежащий вывод в случае, когда информация о предмете задания содержит существенные искажения (см. пункты A11-A14).
  - (g) Заказчик задания – сторона, которая привлекает практикующего специалиста для выполнения задания, обеспечивающего уверенность (см. пункт A15).
  - (h) Рабочая 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 сеть.

- (i) Доказательства – информация, использованная практикующим специалистом для формирования им вывода. Доказательства включают как информацию, содержащуюся в соответствующих информационных системах, если они имеются, так и прочую информацию. Для целей Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность (см. пункты A146–A152):
  - (i) достаточность доказательства – это количественная оценка доказательства;
  - (ii) надлежащий характер – это качественная оценка доказательства.
- (j) Аудиторская организация – индивидуально практикующий специалист, партнерство, корпорация или другая организация профессиональных бухгалтеров. Под терминами «партнер» и «организация» в соответствующих случаях следует понимать эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе.
- (k) Финансовая информация прошедших периодов – представленная в виде финансовых показателей информация относительно конкретной организации, полученная главным образом из ее системы бухгалтерского учета, об экономических событиях, имевших место в течение прошедших периодов, либо об экономических условиях или обстоятельствах в определенные моменты в прошлом.
- (l) Служба внутреннего аудита – служба организации, осуществляющая деятельность по обеспечению уверенности и консультационную деятельность, целью которой является оценка и повышение эффективности процессов корпоративного управления организацией, управления рисками, а также процессов внутреннего контроля.
- (m) Предполагаемый пользователь – лицо, или организация, или группа лиц, которые, как ожидает практикующий специалист, будут использовать заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность. В некоторых случаях предполагаемыми пользователями могут быть иные лица, чем те, которым адресовано заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункты A16–A18, A37).
- (n) Лицо, проводящее количественную или качественную оценку – сторона, которая проводит количественную или качественную оценку оцениваемого предмета задания с использованием критериев. Лицо, проводящее количественную или качественную оценку, обладает квалификацией по оцениваемому предмету задания (см. пункты A37, A39).
- (o) Искажение – различие между информацией о предмете задания и соответствующей количественной или качественной оценкой оцениваемого предмета задания в соответствии с критериями. Искажения могут быть умышленными или неумышленными, качественными или количественными и включать пропуски.
- (p) Искажение фактов (в отношении прочей информации) – прочая информация, которая не связана с вопросами, относящимися к предмету задания либо заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, неверно изложенная или представленная. Существенное искажение фактов может подорвать доверие к документу, содержащему информацию о предмете задания.
- (q) Прочая информация – информация (отличная от информации о предмете задания и, таким образом, относящаяся к заключению или отчету по заданию, обеспечивающему уверенность), включенная в соответствии с законами, нормативными актами или сложившейся практикой в документ, содержащий информацию о предмете задания либо заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность.
- (r) Практикующий специалист – практикующий профессиональный бухгалтер. Под этим термином понимается руководитель задания или другие члены рабочей группы либо в соответствующих случаях аудиторская организация. Когда в настоящем стандарте устанавливаются требования и обязанности, явно касающиеся руководителя задания, используется термин «руководитель задания», а не «практикующий специалист» (см. пункт A37).

- (s) Эксперт практикующего специалиста – лицо или организация, обладающие знаниями и опытом в определенной области, отличной от обеспечения уверенности, чья работа в этой области помогает практикующему специалисту получить достаточные надлежащие доказательства. Эксперт практикующего специалиста может быть внутренним экспертом практикующего специалиста (который является партнером или сотрудником, в том числе временным сотрудником, аудиторской организацией практикующего специалиста или организацией, входящей в сеть) или внешним экспертом практикующего специалиста.
  - (t) Профессиональное суждение – применение соответствующих знаний, опыта и навыков в контексте стандартов, обеспечивающих уверенность, и этических стандартов при принятии обоснованных решений о надлежащих планах действий в обстоятельствах конкретного задания.
  - (u) Профессиональный скептицизм – установка, предполагающая, что практикующий специалист ставит под сомнение информацию, проявляет бдительность в отношении условий, которые могут указывать на возможное искажение в результате недобросовестных действий или ошибок, а также предусматривающая критическую оценку доказательств.
  - (v) Ответственная сторона – сторона, которая несет ответственность за оцениваемый предмет задания (см. пункт A37).
  - (w) Риск существенного искажения – риск, заключающийся в том, что существенное искажение было допущено в финансовой отчетности до начала задания.
  - (x) Информация о предмете задания – полученный результат количественной или качественной оценки предмета задания с использованием критериев, то есть информация, возникающая в результате применения критериев к оцениваемому предмету задания (см. пункт A19).
  - (y) Оцениваемый предмет задания – объект, который подвергается количественной или качественной оценке с применением критериев.
13. Для целей настоящего и других МСЗОУ термин «соответствующие стороны» относится к ответственной стороне, лицу, осуществляющему количественную или качественную оценку, или заказчику задания соответственно (см. пункты A20, A37).

## Требования

### Выполнение задания, обеспечивающего уверенность, в соответствии с Международными стандартами заданий, обеспечивающих уверенность

#### *Применимость соответствующих заданию стандартов*

- 14. Практикующий специалист должен применять настоящий стандарт и любой иной МСЗОУ, относящийся к предмету задания и соответствующий заданию.
- 15. Практикующий специалист не должен заявлять о соответствии этому или любой другому МСЗОУ, за исключением тех случаев, когда он полностью выполняет требования всех МСЗОУ, применимых к какому-либо конкретному заданию (см. пункты A21–A22, A170).

#### *Текст настоящего стандарта*

- 16. Практикующий специалист должен понимать текст настоящего стандарта в полном объеме, включая руководство по применению и прочие пояснительные материалы, для того чтобы осознавать его цели и надлежащим образом выполнять его требования (см. пункты A23–A28).

#### *Соблюдение значимых требований*

- 17. В соответствии с настоящим пунктом практикующий специалист должен соблюдать каждое требование настоящего стандарта и иных связанных с предметом задания МСЗОУ, за исключением тех случаев, когда в обстоятельствах конкретного задания требование не применимо, поскольку оно обусловлено обстоятельствами, которые не существуют. Требования, применимые только к заданиям с ограниченной уверенностью или к заданиям с разумной уверенностью, представлены как дополнительное колоночное значение в виде буквы «О» (ограниченная уверенность) или «Р» (разумная уверенность) после номера пункта (см. пункт A29).

18. В редких обстоятельствах практикующий специалист может счесть необходимым отступить от выполнения того или иного значимого требования МСЗОУ. В подобных обстоятельствах практикующий специалист должен выполнить альтернативные процедуры, чтобы достичь цели этого требования. Необходимость отступления практикующим специалистом от выполнения того или иного значимого требования может возникать лишь в случае, когда это требование состоит в выполнении некоей процедуры, а в обстоятельствах конкретного задания для достижения цели этого требования данная процедура неэффективна.

*Цель не достигается*

19. Если цель настоящего стандарта и иных связанных с предметом задания МСЗОУ не может быть достигнута, практикующий специалист должен оценить, требуется ли в этом случае сформировать модифицированный вывод или отказаться от задания, если отказ от задания возможен в соответствии с применимыми законами или нормативными актами. Ситуация, когда цель, установленная соответствующим стандартом, не достигается, представляет собой значимый вопрос, требующий документирования в соответствии с пунктом 79 настоящего стандарта.

**Этические требования**

20. Практикующий специалист должен выполнять требования частей А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность, или другие требования законов или нормативных актов, которые являются не менее строгими (см. пункты А30–А34, А60).

**Принятие и (или) продолжение отношений с клиентом**

21. 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.
22. Практикующий специалист должен принять или продолжить выполнение задания, обеспечивающего уверенность, только когда (см. пункты А30–А34):
- (a) он не имеет оснований сомневаться, что соответствующие этические требования, в том числе требование независимости, будут соблюдены;
  - (b) он уверен, что лица, которые выполняют задание, вместе обладают соответствующей компетентностью, способностями и возможностями (см. также пункт 32);
  - (c) согласованы основополагающие условия задания, а именно:
    - (i) определено, что выполнены обязательные условия принятия задания, обеспечивающего уверенность (см. также пункты 24–26);
    - (ii) подтверждено, что имеется общее понимание между практикующим специалистом и заказчиком задания условий задания, в том числе ответственности практикующего специалиста за заключение или отчет.
23. Если руководитель задания получит информацию, которая, будь она известна ранее, заставила бы аудиторскую организацию отказаться от задания, руководитель задания обязан незамедлительно сообщить такую информацию аудиторской организации, чтобы совместно предпринять необходимые в таких случаях действия.

*Обязательные условия принятия задания, обеспечивающего уверенность*

24. Для проверки того, выполнены ли обязательные условия принятия задания, обеспечивающего уверенность, практикующий специалист должен на основе предварительных сведений об обстоятельствах задания и обсуждения с соответствующими сторонами установить (см. пункты А35–А36):
- (a) каковы роль и ответственность соответствующих сторон, приемлемые в данных обстоятельствах (см. пункты А37–А39);
  - (b) имеются ли у задания все следующие характеристики:
    - (i) оцениваемый предмет задания является надлежащим (см. пункты А40–А44);

- (ii) критерии, которые практикующий специалист ожидает применить к подготовке информации о предмете задания приемлемы в обстоятельствах задания, в том числе они соответствуют следующим качественным характеристикам (см. пункты A45–A50):
    - a. уместность;
    - b. полнота;
    - c. надежность;
    - d. нейтральность;
    - e. понятность;
  - (iii) критерии, которые практикующий специалист ожидает применить к подготовке информации о предмете задания, должны быть доступны для предполагаемых пользователей (см. пункты A51–A52);
  - (iv) ожидания практикующего специалиста относительно возможности получить доказательства, необходимые для подтверждения его вывода (см. пункты A53–A55);
  - (v) вывод практикующего специалиста в форме, предусмотренной либо для задания, обеспечивающего разумную уверенность, либо для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, должен быть включен в письменный отчет;
  - (vi) рациональная цель – в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист должен иметь возможность получить значительную уверенность (см. пункт A56).
25. Если обязательные условия принятия задания, обеспечивающего уверенность, не выполняются, практикующий специалист должен обсудить этот вопрос с заказчиком задания. Если не могут быть выполнены изменения для того, чтобы выполнить обязательные условия принятия задания, практикующий специалист не должен принимать задание в качестве задания, обеспечивающего уверенность, если только это не требуется законами или нормативными актами. При этом задания, относящиеся к указанным выше, не регулируются Международными стандартами заданий, обеспечивающих уверенность. Следовательно, практикующий специалист не должен указывать в заключении, что задание было выполнено в соответствии с этим или любым другим МСЗОУ.

*Ограничение объема работ до принятия условий задания*

26. Если заказчик задания налагает ограничения на объем работ, которые практикующий специалист намерен выполнить для соблюдения условий предлагаемого задания, обеспечивающего уверенность, при этом практикующий специалист полагает, что такое ограничение приводит к необходимости отказаться от вывода по информации о предмете задания, практикующий специалист не должен принимать такое задание в качестве задания, обеспечивающего уверенность, если только это не требуется законами или нормативными актами (см. пункт A155(c)).

*Согласование условий задания*

27. Практикующему специалисту следует согласовать условия задания с заказчиком задания. Согласованные условия задания должны быть зафиксированы достаточно подробно в письменном соглашении об условиях задания или другом письменном документе подходящей формы, письменном подтверждении или в форме, установленной законами или нормативными актами (см. пункты A57–A58).
28. Для повторяющихся заданий практикующий специалист должен оценить, изменились ли обстоятельства, что может привести к пересмотру условий задания, и есть ли необходимость напоминания заказчику задания о действующих условиях задания.

*Принятие изменений в условиях задания*

29. Практикующий специалист не должен соглашаться на изменение в условиях задания, когда для этого отсутствует разумное обоснование. Если такое изменение происходит, практикующий



специалист не должен оставлять без внимания доказательства, полученные до этого изменения (см. пункт А59).

*Заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, предусмотренные законом или нормативными актами*

30. В некоторых случаях закон или нормативный акт соответствующей юрисдикции предписывает формат или формулировки заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. В таких обстоятельствах практикующий специалист должен оценить:

- (a) может ли предполагаемый пользователь понимать превратно вывод по заданию, обеспечивающему уверенность;
- (b) если да, могут ли дополнительные пояснения в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, снизить вероятность превратного понимания.

Если практикующий специалист решает, что дополнительные пояснения в заключении или отчете по заданиям, обеспечивающим уверенность, не могут снизить вероятность превратного понимания, он не должен принимать задание, если только это не требуется законами или нормативными актами. Задания, выполняемые в соответствии с законами или нормативными актами, не регулируются Международными стандартами заданий, обеспечивающих уверенность. Следовательно, практикующий специалист не должен включать никаких ссылок в заключение или отчет по заданию на то, что задание выполнялось в соответствии настоящим стандартом или любым другим МСЗОУ (см. также пункт 71).

### **Контроль качества**

*Свойства руководителя задания*

31. Руководитель задания должен:

- (a) быть сотрудником аудиторской организации, которая применяет МСКК 1 или другие профессиональные требования, а также требования законов или нормативных актов, не менее строгие, чем требования МСКК 1 (см. пункты А60–А66);
- (b) иметь компетентность в навыках и методах обеспечения уверенности, полученную путем интенсивного обучения и практического применения (см. пункт А60);
- (c) иметь достаточно познаний относительно оцениваемого предмета задания и его количественной или качественной оценки, чтобы нести ответственность за вывод по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункты А67–А68).

*Назначение рабочей группы*

32. Руководитель задания должен (см. пункт А69):

- (a) быть уверен, что лица, выполняющие задание, совместно обладают соответствующими компетентностью и способностями, чтобы (см. пункты А70–А71):
  - (i) выполнить задание в соответствии с применимыми стандартами, а также законодательными и нормативными требованиями;
  - (ii) а также могут выпустить надлежащее заключение по заданию, обеспечивающему уверенность, в соответствующих обстоятельствах;
- (b) быть уверен, что практикующий специалист сможет привлечь к работе:
  - (i) эксперта практикующего специалиста, когда требуется работа такого эксперта (см. пункты А70–А71);
  - (ii) другого практикующего специалиста, который не входит в рабочую группу, когда требуется работа такого практикующего специалиста (см. пункты А72–А73)

в том объеме, который необходим, чтобы нести ответственность за вывод по заданию, обеспечивающему уверенность, на основе информации о предмете задания.

*Ответственность руководителя задания*

33. Руководитель задания должен нести ответственность за общее качество выполнения задания, включая ответственность за то, что:

- (a) были проведены соответствующие процедуры относительно принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения конкретных заданий;
  - (b) задание было спланировано и осуществлялось (включая соответствующее распределение работы и надзор) для удовлетворения требований профессиональных стандартов и применимых законодательных и нормативных требований;
  - (c) были осуществлены проверки качества выполнения задания в соответствии с политикой и процедурами аудиторской организации, а также проверка документации по заданию до даты заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность (см. пункт А74);
  - (d) для обеспечения доказательств достижения практикующим специалистом установленных целей и выполнения задания в соответствии с применимыми МСЗОУ и законодательными и нормативными актами была подготовлена надлежащая документация по заданию;
  - (e) рабочей группой были проведены необходимые консультации по сложным или спорным вопросам.
34. На протяжении выполнения всего задания руководитель должен проявлять бдительность путем наблюдения и, при необходимости, проведения служебных расследований к свидетельствам несоблюдения участниками рабочей группы применимых этических требований. Если благодаря системе контроля качества аудиторской организации или каким-либо иным образом руководителю задания станет известно о несоблюдении членами рабочей группы соответствующих этических требований, он обязан разработать план дальнейших действий после консультаций с другими представителями аудиторской организации.
35. 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 выполняемое задание, обеспечивающее уверенность.

#### *Проверка качества выполнения задания*

36. Для тех заданий, если такие имеются, для которых законом или нормативными актами либо согласно внутрифирменным правилам требуется проверка контроля качества:
- (a) руководитель задания должен нести ответственность за обсуждение значимых вопросов, возникающих во время задания с лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания, и за то, чтобы заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, не были датированы до завершения проверки качества выполнения задания;
  - (b) лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, должно осуществить объективную оценку значимых суждений, выработанных рабочей группой, и выводов, которые рабочая группа сформулировала в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность. Это оценка должна включать (см. пункт А75):
    - (i) обсуждение значимых вопросов с руководителем задания;
    - (ii) проверку информации о предмете задания и предлагаемого заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность;
    - (iii) выборочную проверку документации по заданию в отношении значимых суждений, принятых рабочей группой, и сделанных ею выводов;
    - (iv) оценку выводов, сформулированных в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, и соображений относительно того, является ли надлежащим заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность.

#### **Профессиональный скептицизм, профессиональное суждение, навыки и методы обеспечения уверенности**

37. Практикующему специалисту следует спланировать и выполнить задание с применением профессионального скептицизма, признавая возможность наличия обстоятельств, которые приводят к существенному искажению информации о предмете задания (см. пункты А76–А80).

38. Практикующий специалист должен использовать профессиональное суждение для планирования и выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в том числе характера, сроков и объемов процедур (см. пункты А81–А85).
39. Практикующий специалист должен применять навыки и методы обеспечения уверенности как часть итеративного планомерного процесса выполнения задания.

### **Планирование и выполнение задания**

#### *Планирование*

40. Практикующий специалист должен планировать задание, чтобы обеспечить его эффективное выполнение, включая объем, сроки проведения и общую направленность задания, и определить характер, время и объем планируемых процедур таким образом, чтобы, выполнив их, достичь целей, поставленных перед практикующим специалистом (см. пункты А86–А89).
41. Практикующий специалист должен определить, являются ли критерии применимыми к обстоятельствам задания, в том числе соответствуют ли они характеристикам, указанным в пункте 24(b)(ii).
42. Если после принятия задания выяснится, что одно или более обязательных условий задания, обеспечивающего уверенность, не соблюдаются, практикующий специалист должен обсуждать этот вопрос с соответствующей стороной и решить:
  - (a) можно ли решить этот вопрос, чтобы удовлетворить требования практикующего специалиста;
  - (b) целесообразно ли продолжать задание;
  - (c) нужно ли упомянуть это обстоятельство в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, и, если да, в какой форме.
43. Если после принятия задания выяснится, что некоторые или все критерии представляются непригодными или часть или весь оцениваемый предмет задания для задания, обеспечивающего уверенность, выбран неверно, практикующий специалист рассматривает возможность отказа от задания, при условии что такой отказ предусмотрен применимым законодательством или нормативными актами. Если практикующий специалист продолжает выполнение задания, он должен сформулировать вывод с оговоркой, отрицательный вывод или отказаться от вывода, в соответствии с обстоятельствами (см. пункты А90–А91).

#### *Существенность*

44. Практикующий специалист должен принимать во внимание существенность, когда (см. пункты А92–А100):
  - (a) планирует и выполняет задание, обеспечивающее уверенность, в том числе когда определяет характер, сроки и длительность процедур;
  - (b) оценивает, свободна ли информация о предмете задания от существенных искажений.

#### *Понимание оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания*

45. Практикующий специалист должен направить запросы соответствующей стороне по следующим вопросам:
  - (a) известно ли ей о каком-либо фактическом или предполагаемом умышленном искажении или несоблюдении законов и нормативных актов, влияющих на информацию о предмете задания (см. пункт А101);
  - (b) если ли у ответственной стороны служба внутреннего аудита, а если есть, то направить дополнительные запросы, чтобы получить понимание деятельности службы внутреннего аудита и основных результатов, относящихся к информации о предмете задания;
  - (c) использовала ли ответственная сторона деятельность экспертов для подготовки информации о предмете задания.

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p>46О. Практикующий специалист должен получить понимание оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания в объеме, достаточном для того, чтобы:</p> <p>(a) позволить практикующему специалисту определить области, в которых вероятно возникновение искажений информации о предмете задания;</p> <p>(b) тем самым обеспечить основу для разработки и выполнения процедур для выбора областей, указанных в пункте 46 О(а), и получить ограниченную уверенность для обоснования вывода практикующего специалиста (см. пункты А101–А104, А107).</p> <p>47О. Для получения понимания оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания согласно пункту 46О практикующий специалист должен рассмотреть процесс, использованный для подготовки информации о предмете задания (см. пункт А106).</p>	<p>46Р. Практикующий специалист должен получить понимание оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания в объеме, достаточном для того, чтобы:</p> <p>(a) позволить практикующему специалисту определить и оценить риски существенного искажения информации о предмете задания;</p> <p>(b) тем самым обеспечить основу для разработки и выполнения процедур в ответ на оцененные риски и получить разумную уверенность для обоснования вывода практикующего специалиста (см. пункты А101–А103, А107).</p> <p>47Р. Для получения понимания оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания согласно пункту 46Р практикующий специалист должен получить понимание системы внутреннего контроля за подготовкой информации о предмете задания, относящегося к заданию. Это включает оценку структуры средств контроля, относящихся к заданию, и определение того, внедрено ли средство контроля в дополнение к запросу персоналу, отвечающему за информацию о предмете задания (см. пункт А105).</p>

### Получение доказательств

#### Риски и ответ на выявленные риски

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p>48О. На основании собственного понимания (см. пункт 46О) практикующий специалист должен (см. пункты А108–А112):</p> <p>(a) выявить области, в которых вероятно возникновение существенных искажений информации о предмете задания;</p> <p>(b) разработать и провести процедуры, чтобы определить области, обозначенные в пункте 48О(а), и получить ограниченную уверенность для обоснования вывода практикующего специалиста.</p>	<p>48Р. На основании собственного понимания (см. пункт 46Р) практикующий специалист должен (см. пункты А108–А110)</p> <p>(a) выявить и оценить риски существенного искажения информации о предмете задания;</p> <p>(b) разработать и провести процедуры, чтобы в ответ на оцененные риски получить разумную уверенность для обоснования вывода практикующего специалиста. В дополнение к любым другим процедурам относительно информации о предмете задания, необходимым в обстоятельствах задания, процедуры, проводимые практикующим специалистом, должны включать получение достаточных надлежащих доказательств, касающихся операционной эффективности</p>

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
	<p>соответствующих средств контроля за информацией о предмете задания, когда:</p> <p>(i) оценка практикующим специалистом риска существенного искажения предусматривает ожидание того, что средства контроля функционируют эффективно; или</p> <p>(ii) иные, чем тестирование средств контроля, процедуры не могут сами по себе обеспечить достаточные надлежащие доказательства.</p>
<p>Определение, нужны ли дополнительные процедуры для выполнения заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность</p> <p>49O. Если практикующему специалисту становится известно о вопросах, которые могут привести его к предположению, что информация о предмете задания может быть существенно искажена, практикующий специалист должен разработать и провести дополнительные процедуры, чтобы получить больше доказательств, которые позволят ему (см. пункты A112–A117):</p> <p>(a) сделать вывод о том, что низка вероятность того, что рассматриваемый вопрос повлечет существенные искажения информации о предмете задания</p> <p>(b) решить, что рассматриваемый вопрос приводит к существенному искажению информации о предмете задания.</p>	<p>Пересмотр оценки рисков в заданиях, обеспечивающих разумную уверенность</p> <p>49P. Оценка практикующим специалистом риска существенного искажения информации о предмете задания может изменяться в ходе выполнения задания по мере получения дополнительных доказательств. В обстоятельствах, когда практикующий специалист получает доказательство, противоречащее другим доказательствам, на которых он первоначально основывал оценку рисков существенного искажения, практикующий специалист должен пересмотреть и модифицировать планируемые процедуры соответственно (см. пункт A112).</p>

50. При разработке и проведении процедур практикующий специалист должен принять во внимание уместность и надежность информации, которая используется как доказательства. Если:
- (a) доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника
- (b) практикующий специалист сомневается в надежности информации, используемой как доказательства,

практикующий специалист должен определить, какие изменения или дополнения в процедурах необходимы для разрешения этого вопроса, а также проанализировать влияние этого вопроса, если такое имеется, на другие аспекты задания.

51. Искажения, выявленные в ходе задания, за исключением тех, которые являются явно незначительными, должны быть накоплены практикующим специалистом (см. пункты А118–А119).

*Выполнение работы экспертом практикующего специалиста*

52. При использовании работы эксперта практикующего специалиста, практикующий специалист должен также (см. пункты А120–А124):
- (a) оценить, обладает ли эксперт практикующего специалиста компетентностью, возможностями и объективностью, необходимыми для целей практикующего специалиста. В случае привлечения внешнего эксперта практикующего специалиста оценка объективности должна включать в себя направление запроса для выявления возможной заинтересованности и характера отношений, которые могут создать угрозу для объективности эксперта (см. пункты А125–А128);
  - (b) получать достаточное понимание области знаний и опыта эксперта практикующего специалиста (см. пункты А129–А130);
  - (c) согласовать с экспертом практикующего специалиста характер, объем и цели работы эксперта (см. пункты А131–А132);
  - (d) оценивать адекватность работы эксперта практикующего специалиста целям практикующего специалиста (см. пункты А133–А134).

*Выполнение работы другим практикующим специалистом, экспертом ответственной стороны, экспертом лица, осуществляющего количественную или качественную оценку, или внутренним аудитором (см. пункт А135)*

53. При привлечении к работе другого практикующего специалиста практикующий специалист должен оценить, соответствует ли эта работа его собственной цели.
54. Если информация, использованная как доказательство, получена в результате работы эксперта ответственной стороны или эксперта лица, осуществляющего количественную или качественную оценку, практикующий специалист должен, с учетом необходимости и значительности работы этого эксперта для целей практикующего специалиста, выполнить следующие действия:
- (a) оценить компетентность, способности и объективность эксперта;
  - (b) получить понимание работы эксперта;
  - (c) оценить надлежащий характер результата работы эксперта в качестве доказательства.
55. Если практикующий специалист планирует использовать работу службы внутреннего аудита, он должен оценить следующее:
- (a) то, насколько организационный статус службы внутреннего аудита и применимые политика и процедуры обеспечивают надлежащую объективность внутренних аудиторов;
  - (b) уровень компетентности службы внутреннего аудита;
  - (c) применение службой внутреннего аудита регулярного и упорядоченного подхода, в том числе контроль качества;
  - (d) то, насколько работа службы внутреннего аудита соответствует цели практикующего специалиста.

*Письменные заявления*

56. Практикующий специалист должен запросить у соответствующих сторон письменное заявление:
- (a) о том, что соответствующие стороны обеспечили практикующего специалиста доступом ко всей информации, известной им и являющейся значимой для выполнения задания (см. пункты А54–А55 и А136–А138);

- (b) подтверждающее, что количественная или качественная оценка оцениваемого предмета задания с использованием применимых критериев, включая все важные вопросы, учтена в информации о предмете задания.
57. Если в дополнение к требуемым запросам практикующий специалист решает, что необходимо получить одно или несколько письменных заявлений, чтобы подтвердить иные доказательства, относящиеся к информации о предмете задания, он должен запросить такие письменные заявления.
58. Если письменные заявления относятся к вопросам, существенным для информации о предмете задания, практикующий специалист должен:
- (a) оценить их согласованность и непротиворечивость другим полученным доказательствам, в том числе другим устным или письменным заявлениям;
  - (b) учесть, хорошо ли осведомлены в конкретных вопросах лица, которые делают заявления.
59. Дата письменных заявлений должна быть по возможности максимально приближенной к дате заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, но не может быть позже указанной даты.

#### Запрошенные письменные заявления не предоставлены или ненадежны

60. Если одно или несколько запрашиваемых письменных заявлений не представлены, или у практикующего специалиста возникают сомнения относительно компетентности, честности, этических ценностей и добросовестности лиц, представивших письменные заявления, или письменные заявления ненадежны по иным причинам, практикующий специалист должен (см. пункт A139):
- (a) обсудить данный вопрос с соответствующей стороной;
  - (b) провести переоценку добросовестности лиц, которым направлены письменные заявления, и оценить возможное влияние данных обстоятельств на достоверность заявлений (как устных, так и письменных) и доказательств в целом;
  - (c) принять надлежащие меры, в том числе определить возможное влияние на вывод в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность.

#### События после отчетной даты

61. Если это важно в условиях задания, практикующий специалист должен принять во внимание последствия для информации о предмете задания и для заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, события после отчетной даты и предпринять соответствующие действия в ответ на факты, о которых он узнал после даты заключения или отчета и из-за которых практикующий специалист мог бы изменить заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, если бы они были известны ему на дату данного заключения или отчета. Объем рассмотрения событий после отчетной даты зависит от возможности влияния этих событий на информацию о предмете задания, а также на надлежащий характер вывода практикующего специалиста. При этом практикующий специалист не несет ответственности за проведение каких-либо процедур относительно информации о предмете задания после даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункты A140–A141).

#### Прочая информация

62. Когда документы, содержащие информацию о предмете задания и заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, включают прочую информацию, практикующий специалист должен ознакомиться с прочей информацией с целью выявления существенных несоответствий, если такие имеются, с информацией о предмете задания либо заключением или отчетом по заданию, обеспечивающему уверенность; если при ознакомлении с прочей информацией практикующий специалист (см. пункт A142):
- (a) выявит существенное несоответствие между прочей информацией и информацией о предмете задания либо заключением или отчетом по заданию, обеспечивающему уверенность; или

- (b) убедиться, что существенное искажение фактов в прочей информации не связано с вопросами, относящимися к информации о предмете задания либо заключению или отчету по заданию, обеспечивающему уверенность,

он должен обсудить эти вопросы с соответствующей стороной и предпринять надлежащие действия.

#### **Описание применимых критериев**

63. Практикующий специалист должен оценить, отражает ли информация о предмете задания применимые критерии либо описывается ли информация о предмете задания применимыми критериями в достаточной мере (см. пункты A143–A145).

#### **Формирование вывода по заданию, обеспечивающему уверенность**

64. Практикующий специалист должен оценить достаточность и надлежащий характер доказательств, полученных в контексте задания, и, в соответствии с обстоятельствами, попытаться получить больше доказательств. Практикующий специалист должен принять во внимание все соответствующие доказательства независимо от того, подтверждают ли они количественную или качественную оценку оцениваемого предмета задания с использованием применимых критериев или противоречат ей. Если практикующий специалист не может получить необходимые дальнейшие доказательства, он должен рассмотреть последствия для вывода практикующего специалиста, как рассмотрено в пункте 65 (см. пункты A146–A152).
65. Практикующий специалист должен сформировать вывод о том, свободна ли информация о предмете задания от существенных искажений. При формировании вывода практикующий специалист должен принимать во внимание примеры выводов практикующего специалиста, рассмотренные в пункте 64, относительно достаточности и надлежащего характера полученных доказательств и оценки существенности неисправленных искажений в отдельности или в совокупности (см. пункты A3 и A153–A154).
66. Если практикующий специалист не может получить достаточные надлежащие доказательства, имеет место ограничение объема, а практикующий специалист должен сформировать вывод с оговоркой, отрицательный вывод или отказаться от задания, если отказ от задания допустим согласно применимым законам или нормативным актам (см. пункты A155–A157).

#### **Подготовка заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность**

67. Заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, должны быть подготовлены в письменной форме и содержать четко выраженный вывод практикующего специалиста в отношении информации о предмете задания (см. пункты A2, A158–A160).
68. Вывод практикующего специалиста должен быть четко отделен от информации или разъяснений, которые не оказывают влияния на вывод практикующего специалиста, в том числе от такой информации, как разделы «Важные обстоятельства», «Общие сведения», результаты отдельных аспектов задания, рекомендации или дополнительная информация, включенные в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность. Используемые формулировки должны однозначно указывать, что разделы «Важные обстоятельства», «Прочие сведения», а также вопросы, которые привлекли внимание практикующего специалиста в отношении отдельных аспектов задания, рекомендации или дополнительная информация не должны отвлекать внимание от вывода практикующего специалиста (см. пункты A158–A160).

#### **Содержание заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность**

69. Заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, должны включать как минимум следующие основные элементы:
- заголовок, четко указывающий на то, что заключение или отчет является именно заключением или отчетом по заданию, обеспечивающему уверенность, выпущенным независимым практикующим специалистом (см. пункт A161).
  - адресат (см. пункт A162);
  - идентификация или описание меры уверенности, получаемой практикующим специалистом, информация о предмете задания и, если применимо, оцениваемый предмет



задания. Если вывод практикующего специалиста формируется в терминах заявлений, сделанных соответствующей стороной, заявления, сопровождающие заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, приведенные в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, или ссылка на источник, доступный предполагаемому пользователю (см. пункт A163);

- (d) определение применимых критериев (см. пункт A164);
- (e) если уместно, описание всех значимых неотъемлемых ограничений, связанных с количественной или качественной оценкой оцениваемого предмета задания с использованием применимых критериев (см. пункт A165);
- (f) если применимые критерии разрабатываются применительно к конкретной цели, заявление, направленное на привлечение внимания пользователей к данному факту, а следовательно, о том, что информация о предмете задания не может быть использована для иных целей (см. пункты A166–A167);
- (g) заявление, идентифицирующее ответственную сторону, лицо, проводящее количественную или качественную оценку, если это иное, чем ответственная сторона, лицо, описание их ответственности и ответственности практикующего специалиста (см. пункт A168);
- (h) заявление о том, что задание выполнено в соответствии с настоящим стандартом, или, когда предмет задания рассмотрен в другом МСЗОУ, о том, что задание выполнено в соответствии с этим другим МСЗОУ (см. пункты A169–A170);
- (i) заявление о том, что аудиторская организация практикующего специалиста применяет МСКК 1, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем установленные МСКК 1. Если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, в заявлении должны быть указаны профессиональные требования или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем требования МСКК 1 (см. пункт A171);
- (j) заявление о том, что практикующий специалист соблюдает требование независимости и другие этические требования Кодекса СМСЭБ, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем требования частей А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность; если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, в заявлении должны быть указаны другие профессиональные требования или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем требования частей А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность (см. пункт A172);
- (k) краткий информационный обзор выполненных работ, являющихся основой для вывода практикующего специалиста; В случае выполнения задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, для понимания вывода практикующего специалиста необходима оценка характера, сроков и объема выполненных процедур. В случае выполнения задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, краткий обзор выполненной работы должен отражать:
  - (i) процедуры, осуществленные при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, отличаются по характеру и срокам, они менее объемны, чем при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность;
  - (ii) следовательно, уровень уверенности, полученный при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, более низкий, чем уровень уверенности, полученный при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность (см. пункты A6, A173–A177);
- (l) Вывод практикующего специалиста (см. пункты A2, A178–A180):
  - (i) Когда это уместно, вывод должен информировать предполагаемых пользователей о контексте, в котором следует его рассматривать (см. пункт A179).

- (ii) В случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, вывод должен быть сформирован в положительной форме (см. пункт A178).
- (iii) По результатам задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, вывод практикующего специалиста выражается в форме, которая передает, не привлекли ли внимание практикующего специалиста вопрос или вопросы, на основании которых он мог бы полагать, что информация о предмете задания содержит существенные искажения (см. пункт A180).
- (iv) Вывод, согласно пунктам (ii) или (iii), должен содержать надлежащие формулировки в отношении оцениваемого предмета задания и применимых критериев, с учетом обстоятельств задания, и должен быть сформулирован в следующих терминах (см. пункт A181):
  - a. оцениваемого предмета задания и применимых критериев;
  - b. информация о предмете задания и применимые критерии;
  - c. заявление, сделанное соответствующей стороной.
- (v) когда практикующий специалист формирует модифицированный вывод, заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, должны содержать:
  - a. раздел, в котором приводится описание вопросов, приводящих к модификации вывода;
  - b. раздел, в котором содержится модифицированный вывод практикующего специалиста (см. пункт A182);
- (m) подпись практикующего специалиста (см. пункт A183);
- (n) дата заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. Заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, должны быть датированы не ранее, чем практикующий специалист получил доказательства, на которых основан его вывод, включая доказательства того, что лица, обладающие необходимыми полномочиями, подтвердили, что они приняли на себя ответственность за информацию о предмете задания (см. пункт A184);
- (o) местонахождение в стране, где работает практикующий специалист.

*Ссылка на эксперта практикующего специалиста в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность*

70. Если практикующий специалист ссылается на работу эксперта практикующего специалиста в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, формулировки заключения или отчета не должны допускать снижения ответственности практикующего специалиста за сформированный вывод вследствие участия эксперта практикующего специалиста (см. пункты A185–187).

*Заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, предусмотренные законом или нормативными актами*

71. Если от практикующего специалиста в силу закона или нормативного акта требуется соблюдение определенного формата или формулировок в заключении или отчете по заданиям, обеспечивающим уверенность, в нем должны приводиться ссылки на данный или иной МСЗОУ, если только в заключении или отчете по заданиям, обеспечивающим уверенность, приведены как минимум все перечисленные в пункте 69 элементы.

**Немодифицированные и модифицированные выводы**

72. Практикующий специалист должен сформировать немодифицированный вывод в том случае, когда практикующий специалист устанавливает:
- (a) в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, – что информация о предмете задания подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимыми критериями;

- (b) в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, – что на основании проведенных процедур и полученных доказательств внимание практикующего специалиста не привлекли какие-либо вопросы, которые могли бы поставить под сомнение то, что информация о предмете задания подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимыми критериями.

73. Если практикующий специалист считает, что необходимо:

- (a) привлечь внимание предполагаемых пользователей к представленным вопросам или раскрытию информации о предмете задания, которые являются основополагающими для понимания пользователями информации о предмете задания (раздел «Важные обстоятельства»);
- (b) довести до сведения вопрос, который не представлен или не раскрыт в информации о предмете задания, но который, согласно суждению практикующего специалиста, является важным для понимания пользователями задания, а также ответственности практикующего специалиста (раздел «Прочие сведения»),

и это не запрещено законом или нормативными актами, практикующий специалист должен включить эти вопросы в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, под соответствующим заголовком, ясно указывающим на то, что вывод практикующего специалиста не является модифицированным вследствие данного вопроса. Применительно к разделу «Важные обстоятельства» такой пункт должен относиться только к информации, представленной или раскрытой в информации о предмете задания.

74. Практикующий специалист должен сформировать модифицированный вывод в следующих обстоятельствах:

- (a) когда, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, имело место ограничение объема и влияние этого ограничения могло быть существенным (см. пункт 66); в таких случаях практикующий специалист должен сформировать вывод с оговоркой или отказаться от вывода;
- (b) если, по профессиональному суждению практикующего специалиста, информация о предмете задания существенно искажена. в таких случаях практикующий специалист должен сформировать вывод с оговоркой или отрицательный вывод (см. пункт A190).

75. Практикующий специалист должен сформировать вывод с оговоркой, когда, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, оказываемое или возможное влияние вопроса не является всеобъемлющим или существенным, чтобы требовался отрицательный вывод или отказ от вывода. Вывод с оговоркой формируется с использованием выражения «за исключением влияния обстоятельства», к которому относится оговорка (см. пункты A188–A189).

76. Если практикующий специалист формирует модифицированный вывод из-за ограничения объема, но также вследствие наличия вопросов, повлекших существенное искажение информации о предмете задания, практикующий специалист должен включать в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, четкое описание как ограничения объема, так и вопроса, который повлек существенное искажение информации о предмете задания.

77. Когда в заявлении, сделанном соответствующей стороной, отражено и должным образом описано, что информация о предмете задания существенно искажена, практикующий специалист должен:

- (a) либо сформировать вывод с оговоркой или отрицательный вывод об оцениваемом предмете задания и применимых критериях,
- (b) либо, если условиями задания особо установлено, что вывод формулируется в терминах заявления, сделанного соответствующей стороной, сформировать немодифицированный вывод, но включать в раздел «Важные обстоятельства» заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, ссылки на заявления, сделанные соответствующей стороной, в которых отражено и должным образом описано, что информация о предмете задания существенно искажена (см. пункт A191).

**Прочие обязанности по информационному взаимодействию**

78. Практикующий специалист решает, в соответствии с условиями задания и иными обстоятельствами задания, привлек ли его внимание какой-либо факт, информацию о котором необходимо довести до сведения ответственной стороны, лица, выполняющего количественную или качественную оценку, заказчика задания, лиц, отвечающих за корпоративное управление, или иных лиц (см. пункт А192).

**Документация**

79. Практикующий специалист должен заблаговременно готовить документацию по заданию, в которой приводятся основополагающие данные для целей заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, и которая окажется достаточной для того, чтобы опытный практикующий специалист, ранее не связанный с проведением конкретного задания, мог уяснить (см. пункты А193–А197):
- (а) характер, сроки и объем выполненных процедур для соблюдения требований соответствующих МСЗОУ, а также применимые законодательные и нормативные требования;
  - (б) результаты выполненных процедур и полученные доказательства;
  - (с) значимые вопросы, возникшие в ходе задания, сделанные по ним выводы и значимые профессиональные суждения, использованные при формировании этих выводов.
80. Если практикующий специалист выявит информацию, которая не соответствует его итоговому выводу по значимому вопросу, практикующий специалист должен оформить документально, каким образом он разрешил это несоответствие.
81. После даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, практикующий специалист должен собирать документацию по заданию в файл по заданию и своевременно завершить административные процедуры окончательного формирования файла по заданию (см. пункты А198–А199).
82. По завершении окончательного формирования файла по заданию практикующему специалисту запрещается удалять или выбрасывать какую бы то ни было документацию до истечения срока ее хранения (см. пункт А200).
83. Если практикующий специалист сочтет необходимым исправить имеющуюся документацию по заданию или добавить новую документацию по заданию по завершении окончательного формирования файла по заданию, он должен, не обращая внимания на характер поправок или дополнений, отразить документально:
- (а) конкретные причины, по которым внесены поправки или дополнения;
  - (б) когда и кем они были внесены и проверены.

\*\*\*

**Руководство по применению и прочие пояснительные материалы****Введение (см. пункт 6)**

- А1. В ходе выполнения задания по консультированию практикующий специалист использует технические навыки, теоретические знания, результаты наблюдений, практический опыт и знание особенностей консультационного процесса. Задания по консультированию подразумевают аналитический процесс, который обычно представляет собой сочетание действий, связанных с постановкой цели, поиском фактов, идентификацией проблем или возможностей, оценкой альтернатив, подготовкой рекомендаций; этот процесс включает план действий, информирование о результатах, а также иногда внедрение и последующий контроль. Отчеты в случае их подготовки обычно составляются в форме повествования (в развернутом виде). Работа, как правило, выполняется исключительно для клиента и в его интересах. Характер и объем работы определяются соглашением между практикующим специалистом и клиентом. Любая услуга, соответствующая определению задания, обеспечивающего уверенность, является не заданием по консультированию, а заданием, обеспечивающим уверенность.

## Цели

*Задания, относящиеся к информации о предмете задания, содержащего несколько аспектов (см. пункты 10, 65, 69(1))*

- A2. Если информация о предмете задания включает в себя несколько аспектов, по каждому аспекту могут быть предоставлены отдельные выводы. При этом не требуется, чтобы уровень уверенности по отдельным выводам в рамках общей информации о предмете задания был одинаков. Напротив, каждый вывод формируется либо применительно к заданию, обеспечивающему разумную уверенность, либо к заданию, обеспечивающему ограниченную уверенность. Ссылки на настоящий стандарт в выводе, содержащемся в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, необходимы применительно к каждому сделанному выводу, когда приводятся разные выводы.

## Определения

*Характер, сроки и объем процедур по заданиям, обеспечивающим ограниченную и разумную уверенность (см. пункт 12(a)(i))*

- A3. Так как уровень уверенности, получаемый в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, ниже, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, процедуры, выполняемые практикующим специалистом в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, будут отличаться по характеру и срокам, а также будут меньше по объему, чем при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность. Основное отличие между процедурами по заданиям, обеспечивающим разумную уверенность, и заданиям, обеспечивающим ограниченную уверенность, состоит в следующем:

- (a) в зависимости от обстоятельств задания, то, насколько уделяется внимание характеру процедур как источнику получения доказательств будет, вероятнее всего, различаться. Например, практикующий специалист может счесть, что в обстоятельствах конкретного задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, будет приемлемо уделить относительно больше внимания запросам, направляемым персоналу организации, и аналитическим процедурам и сравнительно меньше внимания тестированию средств контроля, если такие имеются, и получению доказательств из внешних источников, в сравнении с заданиями, обеспечивающими разумную уверенность.
- (b) В случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист может:
- выбрать меньшее количество объектов для изучения;
  - выполнить меньший объем процедур (например, провести только аналитические процедуры в таких обстоятельствах), тогда как в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, были бы осуществлены как аналитические, так и иные процедуры.
- (c) В случае заданий, обеспечивающих разумную уверенность, аналитические процедуры осуществляются в ответ на риск, присущий заданию, включая расчет ожидаемых показателей, которые достаточно точно выявляют существенные искажения. В случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, аналитические процедуры могут быть разработаны с целью подтверждения ожиданий в отношении направленности тенденций, зависимостей и соотношений, а не для выявления искажений с уровнем точности, ожидаемым при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность.
- (d) Кроме того, когда выявляются значимые колебания, соотношения или отличия, соответствующие доказательства в случае заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, могут быть получены путем направления запросов и рассмотрения полученных ответов в свете знаний об обстоятельствах задания.
- (e) Также, когда предусматриваются аналитические процедуры в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист может, например, использовать данные более высокой степени агрегирования, в частности поквартальные, а не ежемесячные данные, или использовать данные, которые не разделены на подгруппы для целей тестирования их надежности, в отличие от более строгих подходов, применяющихся к заданиям, обеспечивающим разумную уверенность.

*Значимый уровень уверенности* (см. пункты 12(a)(i)b., 47O)

- A4. Уровень уверенности, который практикующий специалист рассчитывает получить, не всегда измеряется количественными показателями, и то, является ли он значимым, составляет предмет профессионального суждения практикующего специалиста, определяемый им в конкретных обстоятельствах задания. В случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист проводит ограниченные в сравнении с заданиями, обеспечивающими разумную уверенность, процедуры, но, тем не менее, планирует получить значимый уровень уверенности. Для того чтобы считаться значимым, уровень уверенности, полученный практикующим специалистом, должен способствовать повышению уверенности предполагаемых пользователей в информации о предмете задания до степени явно большей, чем незначительная (см. также пункты A16–A18).
- A5. Для всего диапазона заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, понятие «значимая уверенность» может варьироваться от просто чуть более высокого уровня уверенности, призванного способствовать повышению уверенности предполагаемых пользователей в информации о предмете задания, причем степень такой уверенности явно нельзя назвать незначительной, до уровня чуть ниже разумной. Понятие «значимая уверенность» применительно к конкретному заданию представляет собой суждение в пределах такого диапазона, которое зависит от обстоятельств задания, в том числе информационных потребностей всех предполагаемых пользователей в целом, критериев и оцениваемого предмета задания.
- A6. Поскольку уровень уверенности, получаемый практикующим специалистом в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, отличается, заключение или отчет практикующего специалиста содержит краткий обзор проведенных процедур, подтверждающих, что оценка характера, сроков и объема осуществленных процедур достаточна для понимания вывода практикующего специалиста (см. пункты 69(k) и A173–A177).
- A7. Некоторые факторы, которые могут быть важны при определении того, что признавать значимой уверенностью в конкретном задании, например, следующие:
- характеристики оцениваемого предмета задания и критерии, а также то, имеется ли соответствующий предмету задания конкретный МСЗОУ;
  - инструкции или другие указания от заказчика задания относительно характера уверенности, который заказчик задания ожидает получить от практикующего специалиста. Например, условия задания могут оговаривать конкретные процедуры, которые заказчик задания сочтет необходимыми, или конкретные аспекты информации о предмете задания, в отношении которых заказчик задания хотел бы, чтобы практикующий специалист провел особые процедуры. Тем не менее практикующий специалист может счесть, что требуются другие процедуры для получения достаточных надлежащих доказательств;
  - общепринятая практика, если такая имеет место, в отношении заданий, обеспечивающих уверенность, по конкретным видам информации о предмете задания либо аналогичная или связанная информация о предмете задания;
  - информационные потребности предполагаемых пользователей как группы лиц. Как правило, чем больше последствий ожидается для предполагаемых пользователей от получения ненадлежащего вывода, когда информация о предмете задания существенно искажена, тем большая уверенность требуется для того, чтобы быть для них значимой. В отдельных случаях последствия получения предполагаемыми пользователями ненадлежащего вывода могут быть столь значительными, что практикующему специалисту для получения уровня уверенности, которая в конкретных обстоятельствах будет значимой, потребуется выполнить задание, обеспечивающее разумную уверенность;
  - ожидание предполагаемых пользователей, что практикующий специалист будет формировать вывод по заданию, обеспечивающему ограниченную уверенность, за более короткое время по более низкой стоимости.

*Примеры заданий по подтверждению* (см. пункт 12(a)(ii)a.)

- A8. Примеры заданий, которые могут выполняться согласно настоящему стандарту:

- (a) устойчивость – задание по устойчивости предполагает получение уверенности на основании отчета, подготовленного руководством или экспертом руководства (лицом, которое проводит количественную или качественную оценку) по устойчивости деятельности организации;
- (b) соблюдение установленных требований законов или нормативных актов – задание по соблюдению требований законов или нормативных актов предполагает получение уверенности в отношении утверждения третьей стороны (лица, проводящего количественную или качественную оценку) относительно соблюдения законов или нормативных актов;
- (c) стоимость в денежном выражении – задание, определяющее стоимость в денежном выражении, предполагает получение уверенности в отношении количественной или качественной оценки стоимости в денежном выражении третьей стороной (лицом, проводящим количественную или качественную оценку).

*Умения и навыки, обеспечивающие уверенность (см. пункт 12(b))*

A9. Умения и навыки, обеспечивающие уверенность, включают:

- применение профессионального скептицизма и профессионального суждения;
- планирование и выполнение заданий, обеспечивающих уверенность, в том числе получение и оценку доказательств;
- понимание информационных систем, роли и ограничений системы внутреннего контроля;
- учет соображений существенности и риска, присущего заданию применительно к характеру, срокам и объему процедур;
- выполнение процедуры надлежащим образом применительно к заданию (это может включать запросы, инспектирование, пересчет, повторное применение, наблюдение, подтверждение и аналитические процедуры);
- практику систематического документирования и навыки составления заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность.

*Критерии (см. пункт 12(c), Приложение)*

A10. Для достаточно последовательной оценки или измерения оцениваемого предмета задания необходимо использовать критерии, пригодные в контексте профессионального суждения. Без системы ориентиров, которые задают пригодные критерии, любой вывод подвержен разным интерпретациям и неверному пониманию. Пригодность критериев является контекстно-зависимой, то есть определяется в контексте обстоятельств задания. Даже для одного и того же оцениваемого предмета задания могут существовать разные критерии, что может стать причиной применения разных подходов к его измерению или оценке. Например, лицо, проводящее количественную или качественную оценку, могло бы выбрать в качестве одного из критериев степени удовлетворенности клиентов как оцениваемого предмета задания число жалоб клиентов, разрешенных в их пользу; другое лицо, проводящее количественную или качественную оценку, могло бы выбрать как критерий количество повторных покупок в течение трех месяцев с момента первой покупки. На пригодность критериев не влияет уровень уверенности, то есть, если критерии не являются пригодными для задания, обеспечивающего разумную уверенность, они также не являются пригодными и для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, и наоборот. Пригодные критерии включают, когда это уместно, критерии представления и критерии раскрытия.

*Риск, присущий заданию (см. пункт 12(f))*

- A11. Риск, присущий заданию, не включает бизнес-риски практикующего специалиста, такие как риски потерь в результате судебных разбирательств, негативных публикаций в прессе или иных событий, возникающих в связи с конкретной информацией о предмете задания.
- A12. В целом риск, присущий заданию, может быть представлен следующими компонентами, хотя не все из этих компонентов обязательно будут присутствовать или будут значимыми для всех заданий, обеспечивающих уверенность:

- (a) риски, на которые практикующий специалист не имеет прямого влияния, включающие в свою очередь:
- (i) подверженность информации о предмете задания существенному искажению до изучения любых связанных средств контроля, применяемых соответствующей стороной или соответствующими сторонами (неотъемлемый риск);
  - (ii) риск того, что существенное искажение информации о предмете задания не будет своевременно предотвращено или выявлено и исправлено системой внутреннего контроля соответствующей стороны или соответствующих сторон (риск средств контроля);
- (b) риск того, что сам практикующий специалист окажет непосредственное влияние на выполнение задания, то есть риск того, что процедуры, проведенные практикующим специалистом, не приведут к обнаружению существенного искажения (риск необнаружения).

A13. Степень, в какой каждый из указанных компонентов относится к заданию, зависит от обстоятельств задания, в частности:

- характера оцениваемого предмета задания и информации о предмете задания. Так, например, концепция риска средств контроля может оказаться более полезной, если оцениваемый предмет задания относится к подготовке информации о деятельности организации, а не к информации об эффективности средств контроля или о физическом состоянии;
- того, выполняется задание, обеспечивающее разумную уверенность, или задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Например, при выполнении заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, практикующий специалист может принять решение получать доказательства способами, отличными от тестирования средств контроля, и в этом случае рассмотрение риска контроля может быть менее актуальным, чем при заданиях, обеспечивающих разумную уверенность, по той же информации о предмете задания.

Анализ рисков является, скорее, вопросом профессионального суждения, чем областью, поддающейся точному измерению.

A14. Снижение риска, присущего заданию, до нуля возможно в крайне редких случаях либо может потребовать значительных затрат, поэтому разумная уверенность меньше, чем абсолютная уверенность, что обусловлено влиянием таких факторов, как:

- использование выборочного тестирования;
- неотъемлемые ограничения, присущие системе внутреннего контроля;
- тот факт, что большинство доступных практикующему специалисту доказательств являются скорее убедительными, чем неопровержимыми;
- использование профессионального суждения при сборе и оценке доказательств и формировании выводов на основе таких доказательств;
- в некоторых случаях – характеристики оцениваемого предмета задания при измерении или оценке с использованием критериев.

*Заказчик задания* (см. пункт 12(g), Приложение)

A15. Заказчиком задания могут быть, в разных обстоятельствах, руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, ответственной стороны, представители государственных органов, предполагаемый пользователь, лицо, проводящее количественную или качественную оценку, или другие третьи лица).

*Предполагаемые пользователи* (см. пункт 12 (m), Приложение)

A16. В некоторых случаях в число предполагаемых пользователей могут входить лица, отличные от адресатов заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. Практикующий специалист может не иметь возможности установить всех лиц, которые будут знакомиться с заключением или отчетом по заданию, обеспечивающему уверенность, особенно если круг лиц, которые будут иметь доступ к заключению или отчету, очень широк. В таких случаях, особенно



если существует вероятность того, что потенциальные пользователи будут заинтересованы в получении информации о разных аспектах оцениваемого предмета задания, круг предполагаемых пользователей может быть ограничен основными заинтересованными сторонами, имеющими общие и значительные интересы. Предполагаемых пользователей можно идентифицировать разными способами, например по согласованию между практикующим специалистом и ответственной стороной или заказчиком задания либо на основании закона или нормативных актов.

- A17. Предполагаемые пользователи или их представители могут принимать непосредственное участие в определении требований к заданию вместе с практикующим специалистом и ответственной стороной или с заказчиком задания (если он не является ответственной стороной). При этом независимо от участия иных лиц и в отличие от задания по выполнению согласованных процедур (которое подразумевает подготовку не вывода, а именно отчета об обнаруженных фактах по результатам выполнения процедур, согласованных с заказчиком задания и любыми соответствующими третьими сторонами):
- (a) практикующий специалист несет ответственность за определение характера, сроков и объема процедур;
  - (b) практикующему специалисту может потребоваться провести дополнительные процедуры, если его внимание привлечет информация, значительно отличающаяся от той, на основе которой определялись планируемые процедуры (см. пункты A115–A117).
- A18. В некоторых случаях предполагаемые пользователи (например, банки и регулирующие органы) требуют соответствующую сторону или соответствующие стороны провести задание, обеспечивающее уверенность, с учетом конкретной цели. Когда в ходе заданий используются критерии, установленные для конкретной цели, заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, включает заявление, привлекающее внимание читателей к указанному обстоятельству согласно пункту 69(f). Кроме того, практикующий специалист может счесть целесообразным указать, что его заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, предназначен только для конкретных пользователей. В зависимости от обстоятельств задания это может быть достигнуто путем ограничения на распространение или использование заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункты A166–A167).

*Информация о предмете задания (см. пункт 12(x), Приложение)*

- A19. В некоторых случаях информацией о предмете задания может быть заявление, которое оценивает какой-либо аспект процесса или исполнения либо соблюдение, в зависимости от критериев. Система внутреннего контроля организации «ABC» работает эффективно с точки зрения критериев XYZ в течение периода ...» или «Структура корпоративного управления организации «ABC» подтверждена критериями XYZ в течение периода ...».

*Соответствующая сторона (см. пункт 13, Приложение)*

- A20. Функции, выполняемые ответственной стороной, лицом, проводящим количественную или качественную оценку, и заказчиком задания могут быть различными (см. пункт A37). Системы корпоративного управления варьируются в зависимости от юрисдикции и самой организации, отражая различия в культурном и правовом контексте, а также особенности, связанные с размером и формой собственности организации. Подобные различия приводят к тому, что, в рамках Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, невозможно определить для всех заданий и во всех обстоятельствах одно лицо, к которому практикующий специалист должен направлять запросы и ожидать получения заявлений или с которым следует осуществлять информационное взаимодействие иным образом. В некоторых случаях, например, когда соответствующая сторона представляет только часть юридического лица, требуется проявление профессионального суждения для того, чтобы определить лицо, которое имеет соответствующие полномочия и может ответить на имеющиеся вопросы, среди соответствующего управленческого персонала или лиц, отвечающих за корпоративное управление.

**Выполнение задания, обеспечивающего уверенность, в соответствии с Международными стандартами заданий, обеспечивающих уверенность**

*Применимость соответствующих заданию стандартов (см. пункты 1, 5, 15)*

- A21. Настоящий стандарт<sup>3</sup> содержит требования, которое применимы к заданиям, обеспечивающим уверенность (за исключением аудита или обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов), в том числе заданиям, к предмету задания которых применяется конкретный МСЗОУ. В некоторых случаях МСЗОУ, регулирующий конкретный предмет задания, также применим к иным заданиям, обеспечивающим уверенность. МСЗОУ, регулирующий конкретный предмет задания, применим к иным заданиям, обеспечивающим уверенность, когда в задании присутствует предмет задания, регулируемый конкретным МСЗОУ, и обстоятельства предусматривают использование этого существующего МСЗОУ.
- A22. Международные стандарты аудита и Международные стандарты обзорных проверок предусмотрены для аудита и обзорных проверок финансовой информации прошедших периодов соответственно и не применяются к другим заданиям, обеспечивающим уверенность. Тем не менее они могут обеспечить указания для практикующих специалистов в отношении процесса выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в целом в соответствии с настоящим стандартом.

*Текст настоящего стандарта (см. пункты 12, 16)*

- A23. Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность, устанавливают цели, которых должен достичь практикующий специалист при выполнении этих стандартов, а также требования, разработанные для достижения поставленных целей. В дополнение к этому они содержат сопутствующие указания в виде руководства по применению и прочие пояснительные материалы, которые обеспечивают соответствующий контекст для должного понимания каждого стандарта, а также определения.
- A24. Целями любого МСЗОУ является обеспечение контекста, в котором установлены требования стандарта, состоящие:
- (a) в понимании того, что именно необходимо выполнить;
  - (b) принятия решения о том, следует ли предпринять дополнительные меры для достижения данной цели.

Следовательно, надлежащее применение практикующим специалистом требований Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, как ожидается, обеспечит достаточную основу для достижения практикующим специалистом его целей. Однако, поскольку обстоятельства заданий, обеспечивающих уверенность, претерпевают существенные изменения в различных случаях и невозможно предусмотреть все такие обстоятельства в Международных стандартах заданий, обеспечивающих уверенность, практикующий специалист отвечает за установление тех процедур, которые необходимы для выполнения требований Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность и достижения целей практикующего специалиста. В зависимости от обстоятельств конкретного задания могут возникнуть отдельные вопросы, требующие от практикующего специалиста для достижения целей, описанных в Международных стандартах заданий, обеспечивающих уверенность, выполнить дополнительные процедуры, помимо предусмотренных Международными стандартами заданий, обеспечивающих уверенность.

- A25. Требования Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, изложены с применением глагола «должен».
- A26. Там, где это необходимо в рекомендациях по применению и прочих пояснительных материалах приводятся дальнейшие пояснения соответствующих требований и даются рекомендации по их выполнению. В частности, они могут содержать:
- (a) более подробные указания, уточняющие значение того или иного требования и его сферы применения;

<sup>3</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный) содержит требования, руководство по применению и прочие пояснительные материалы для получения разумной и ограниченной уверенности при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность. Настоящий стандарт также может быть применен к заданиям по непосредственной оценке, обеспечивающим разумную и ограниченную уверенность, с учетом необходимых изменений и дополнений, требуемых обстоятельствами задания.

- (b) примеры процедур, которые могут оказаться уместными в данных конкретных обстоятельствах.

Несмотря на то, что эти рекомендации по применению сами по себе не являются требованиями, они имеют значение для правильного применения соответствующих требований стандарта. Эти рекомендации по применению и прочие пояснительные материалы могут также содержать исходную информацию по вопросам, рассматриваемым в том или ином стандарте. Когда это уместно, в материалы по применению и прочие пояснительные материалы включаются дополнительные соображения, касающиеся специфики аудиторских организаций государственного сектора или малых аудиторских организаций. Эти дополнительные соображения помогают правильному применению соответствующих требований Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность. Тем не менее они не ограничивают и не сужают обязанности практикующих специалистов по применению и соблюдению требований, содержащихся в любом МСЗОУ.

- A27. Они призваны способствовать единству применения и толкования Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, но не преследуют цель подменять собой определения, которые могут устанавливаться в законах, нормативных актах или других источниках для иных целей.
- A28. Приложения составляют часть рекомендаций по применению и прочих пояснительных материалов. Назначение и предполагаемый порядок использования приложения поясняются в тексте соответствующего стандарта или в заголовочной и вводной части самого приложения.

Соблюдение значимых требований (см. пункт 17)

- A29. Хотя некоторые процедуры предусмотрены только для заданий, обеспечивающих разумную уверенность, они, тем не менее, могут быть применимы для заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность.

Этические требования (см. пункт 3(a), 20, 22(a))

- A30. Часть А Кодекса СМСЭБ установлены следующие основополагающие принципы, обязательные для соблюдения практикующим специалистом:

- (a) честность;
- (b) объективность;
- (c) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- (d) конфиденциальность;
- (e) профессиональное поведение.

- A31. Часть А Кодекса СМСЭБ, кроме того, обеспечивает концептуальную основу для профессиональных бухгалтеров для того, чтобы:

- (a) выявлять угрозы несоблюдения основополагающих принципов; угрозы попадают в одну или несколько следующих категорий:
  - (i) личной заинтересованности;
  - (ii) самоконтроля;
  - (iii) заступничества;
  - (iv) близкого знакомства;
  - (v) запугивания;
- (b) оценивать значительность выявленных угроз;
- (c) применять меры предосторожности, когда необходимо, чтобы устранять или снизить угрозы до приемлемого уровня. Меры предосторожности необходимы, когда профессиональный бухгалтер определяет, что не находится на уровне, который разумная и информированная третья сторона, вероятнее всего, на основе всех конкретных фактов и обстоятельств, известных профессиональному бухгалтеру на тот момент, сочтет соответствующим соблюдению основополагающих принципов.

A32. В Части Б Кодекса СМСЭБ описывается порядок применения практикующими профессиональными бухгалтерами концептуальных основ, изложенных в Части А, включая, в определенных ситуациях:

- профессиональное назначение;
- конфликт интересов;
- второе мнение;
- гонорары и другие вознаграждения;
- маркетинг профессиональных услуг;
- подарки и знаки внимания;
- принятие на хранение активов клиента;
- объективность;
- независимость.

A33. Кодекс СМСЭБ определяет независимость как независимость мышления и независимость поведения. Независимость обеспечивает возможность сформировать вывод по заданию, обеспечивающему уверенность, без влияния любых факторов, которые могли бы дискредитировать этот вывод. Независимость усиливает способность поступать честно, быть объективным и проявлять профессиональный скептицизм. Вопросы, рассмотренные в Кодексе СМСЭБ, касающиеся независимости, включают следующее:

- финансовая заинтересованность;
- ссуды и гарантии;
- деловые отношения;
- родственные и личные отношения;
- трудовые отношения с клиентом – заказчиком задания, обеспечивающего уверенность;
- недавний наем в организацию, которая является заказчиком задания, обеспечивающего уверенность;
- трудовые отношения в качестве директора или должностного лица заказчика задания, обеспечивающего уверенность;
- длительные связи со старшим персоналом заказчика задания, обеспечивающего уверенность;
- оказание услуг, не обеспечивающих уверенность, заказчику задания, обеспечивающего уверенность;
- вознаграждение (относительный размер, отложенная оплата и условный гонорар);
- подарки и знаки внимания;
- фактические или ожидаемые судебные разбирательства.

A34. Профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, по крайней мере не менее строгие, чем предусмотрено частями А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность, в тех случаях, когда они касаются всех вопросов, рассматриваемых в пунктах А30–А33 и налагают обязанности, исполнение которых приводит к достижению тех же целей, что и выполнение требований, установленных частями А и Б Кодекса СМСЭБ для заданий, обеспечивающих уверенность.

#### **Принятие и (или) продолжение отношений с клиентом**

*Обязательные условия принятия задания, обеспечивающего уверенность (см. пункт 24)*

A35. В организациях государственного сектора некоторые обязательные условия принятия задания, обеспечивающего уверенность, как может предполагаться, присутствуют, например:

- (a) функции и обязанности аудиторских организаций государственного сектора и государственных юридических лиц в отношении заданий, обеспечивающих уверенность,

как предполагается, являются надлежащими, поскольку они в целом установлены законодательно;

- (b) право аудиторских организаций государственного сектора на доступ к информации для выполнения задания обычно установлено законодательно;
- (c) вывод практикующего специалиста в форме, предусмотренной либо для задания, обеспечивающего разумную уверенность, либо для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, должен быть включен в письменный отчет;
- (d) обычно имеется рациональная цель, поскольку задание установлено законодательно.

A36. Если применимые критерии недоступны для всего оцениваемого предмета задания, но практикующий специалист может идентифицировать один или более аспектов оцениваемого предмета задания, в отношении которого или которых эти критерии являются пригодными, задание, обеспечивающее уверенность, может быть признано выполнимым с учетом того, что данный аспект оцениваемого предмета задания сам по себе верен. В этом случае в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, может потребоваться пояснить, что он не относится ко всему оцениваемому предмету задания.

Функции и обязанности (см. пункты 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Приложение)

A37. В любом задании, обеспечивающем уверенность, участвуют по меньшей мере три независимые стороны – практикующий специалист, ответственная сторона и предполагаемые пользователи. Во многих заданиях по подтверждению ответственная сторона может являться также лицом, выполняющим количественную или качественную оценку, и заказчиком задания. См. Приложение, в котором рассматриваются функции каждой из сторон, относящейся к заданию, обеспечивающему уверенность.

A38. Доказательства того, что существуют соответствующие отношения, касающиеся ответственности применительно к оцениваемому предмету задания, могут быть получены путем подтверждения, предоставленного ответственной стороной. Подобные подтверждения также лежат в основе общего понимания ответственности практикующего специалиста и ответственной стороны. Подтверждение в письменной форме является наиболее приемлемой формой документального оформления понимания своей ответственности ответственной стороной. В отсутствие письменного подтверждения ответственности, тем не менее, может быть приемлемо для практикующего специалиста принять задание, если, например, ответственность определена иначе, например законодательством или договором. В остальных случаях может быть необходимо отказаться от задания в зависимости от обстоятельств или раскрыть это обстоятельство в заключении или отчете по заданиям, обеспечивающим уверенность.

A39. Лицо, проводящее количественную или качественную оценку, отвечает за наличие достаточно обоснованной информации о предмете задания. Достаточная обоснованность зависит от характера оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания. В некоторых случаях может быть необходим формальный процесс с использованием расширенного внутреннего контроля, чтобы обеспечить лицу, проводящему количественную или качественную оценку, достаточно обоснованность информации о предмете задания, свободном от существенных искажений. Факт того, что практикующий специалист будет представлять заключение по информации о предмете задания, не освобождает лицо, проводящее количественную или качественную оценку, от проведения своих процедур, направленных на получение достаточно обоснованной информации о предмете задания.

Надлежащий характер оцениваемого предмета задания (см. пункт 24(b)(i))

A40. Надлежащий оцениваемый предмет задания поддается идентификации и может быть последовательно измерен или оценен с применением установленных критериев, благодаря чему в отношении полученной информации о предмете задания могут быть выполнены процедуры для получения достаточных надлежащих доказательств для обоснования вывода о полученной разумной или ограниченной уверенности, в зависимости от обстоятельств.

A41. На надлежащий характер оцениваемого предмета задания не влияет уровень уверенности, то есть, если оцениваемый предмет задания не является приемлемым для задания, обеспечивающего разумную уверенность, он также не является приемлемым и для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, и наоборот.

- A42. Разные оцениваемые предметы задания обладают разными характеристиками, в числе которых степень, в которой информация о таких предметах является качественной или количественной, объективной или субъективной, относится к прошедшим периодам или является прогнозной, относится к определенному моменту или периоду времени. Такие характеристики влияют:
- (a) на точность, с какой оцениваемый предмет задания может быть измерен или оценен с использованием установленных критериев;
  - (b) убедительность имеющихся доказательств.
- A43. Выявление таких характеристик и рассмотрение их влияния помогает практикующему специалисту в достижении надлежащего характера оцениваемого предмета задания, а также определяет содержание заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункт A163).
- A44. В некоторых случаях задание, обеспечивающее уверенность, может относиться только к части более широкого оцениваемого предмета задания. Например, практикующий специалист может быть привлечен к предоставлению заключения по одному из аспектов устойчивого развития организации, таких как одна из программ, осуществляемых организацией и направленных на положительные экологические результаты. При определении того, отвечает ли задание характеристикам наличия надлежащего оцениваемого предмета задания, практикующему специалисту может быть полезно решить, является ли информация по тому аспекту, в отношении которого должно быть подготовлено заключение, направленной на удовлетворение информационных потребностей всех предполагаемых пользователей в целом, а также того, как информация о предмете задания будет представляться и распространяться, например, имеются ли более значимые программы с менее благоприятными результатами, по которым организация не отчитывается.

#### Пригодность и доступность критериев

#### Пригодность критериев (пункт 24(b)(ii))

- A45. Пригодным критериям присущи следующие характеристики:
- (a) уместность: результатом применения уместных критериев является информация о предмете задания, которая способствует принятию решения предполагаемыми пользователями;
  - (b) полнота: критерии являются полными, если информация о предмете задания, подготовленная в соответствии с такими критериями, отражает все важные факторы, которые, как это обоснованно можно предположить, могли бы повлиять на решения, принимаемые предполагаемыми пользователями на основе такой информации; полнота критериев подразумевает, при необходимости, наличие контрольных показателей для представления и раскрытия информации;
  - (c) надежность: надежными считаются критерии, которые при применении в аналогичных обстоятельствах разными практикующими специалистами позволяют выполнить достаточно последовательную оценку или измерение оцениваемого предмета задания, включая при необходимости представление и раскрытие информации;
  - (d) нейтральность: результатом применения нейтральных критериев является получение непредвзятой информации о предмете задания, надлежащей в имеющихся обстоятельствах;
  - (e) понятность: результатом применения понятных критериев является получение информации о предмете задания, которая понятна предполагаемым пользователям.
- A46. Неопределенные описания ожиданий или суждений на основании опыта какого-либо лица не представляют собой приемлемые критерии.
- A47. Пригодность критериев по отношению к отдельному заданию зависит от того, отражают ли они все приведенные выше характеристики. Относительная значимость каждой из таких характеристик составляет предмет профессионального суждения. Кроме того, критерии могут быть приемлемыми при одних обстоятельствах задания, но не быть такими при других обстоятельствах задания. Так, например, подготовка отчетов для государственных или регулирующих органов может требовать использования определенного набора критериев, однако эти критерии могут быть непригодны для более широкой группы пользователей.

A48. Критерии могут быть выбраны или разработаны различными способами, например, они могут быть:

- установлены законом или нормативным актом;
- выпущены уполномоченной или признанной экспертной организацией, следующей установленной прозрачной процедуре;
- разработаны коллегиально группой, которая не следовала установленной прозрачной процедуре;
- опубликованы в учебных материалах или книгах;
- разработаны для целей продажи на индивидуальной основе;
- другие критерии, разработанные специально для цели подготовки информации о предмете задания с учетом конкретных обстоятельств задания.

То, как разработаны критерии, влияет на то, какую работу, необходимую для их применения, следует выполнить практикующему специалисту.

A49. В некоторых случаях законы или нормативные акты предписывают критерии, которые должны использоваться при выполнении задания. В отсутствие указания на обратное предполагается, что подобные критерии пригодны, так же как и критерии, выпущенные уполномоченной или признанной экспертной организацией, следующей установленной прозрачной процедуре, если они соответствуют информационным потребностям предполагаемых пользователей. Такие критерии известны как общепринятые критерии. Если для предмета задания существуют общепринятые критерии, конкретные пользователи могут согласиться с применением других критериев для определенных целей этих пользователей. Например, для оценки эффективности системы внутреннего контроля в качестве общепринятых критериев могут использоваться различные концепции. Однако конкретные пользователи могут разработать более детальный набор критериев, соответствующих их потребностям, например, с точки зрения удовлетворения требований надзорных органов. В таких случаях заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, должны содержать:

- (a) предупреждение, что информация о предмете задания подготовлена в соответствии с критериями специального назначения и что в результате информация о предмете задания может быть непригодна для других целей (см. пункт 69(f));
- (b) указание на то, если это важно с учетом обстоятельств конкретного задания, что критерии не установлены законом или нормативным актом либо что они не разработаны уполномоченными или признанными организациями экспертов в рамках надлежащей прозрачной процедуры.

A50. Если критерии специально разработаны с целью подготовки информации о предмете задания в конкретных обстоятельствах задания, они не являются пригодными, когда они приводят к тому, что информация о предмете задания или заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, вводят в заблуждение предполагаемых пользователей. Практикующий специалист должен попытаться получить признание предполагаемых пользователей или заказчиком задания того факта, что специально разработанные критерии являются приемлемыми для целей предполагаемых пользователей. Практикующий специалист должен рассмотреть вопрос о том, как отсутствие такого подтверждения влияет на работы, которые необходимо выполнить для оценки пригодности установленных критериев, а также на информацию о критериях, отражаемую в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность.

Доступность критериев (см. пункт 24(b)(iii))

A51. Критерии должны быть доступны предполагаемым пользователям, чтобы они могли понять, как проводились оценка или измерение оцениваемого предмета задания. Критерии становятся доступными для предполагаемых пользователей при помощи одного или нескольких из перечисленных ниже способов:

- (a) путем размещения в открытом доступе;
- (b) путем включения в явной форме в представление информации о предмете задания;
- (c) путем включения в явной форме в заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность (см. пункт A164);

- (d) путем использования общепринятых критериев, например критерия измерения времени в часах и минутах.

A52. Критерии также могут быть известны и только для конкретных предполагаемых пользователей, например, условия договора или критерии, принятые отраслевым объединением, которые предназначены только для предполагаемых пользователей, представляющих конкретную отрасль, поскольку применение таких критериев ограничено конкретной целью. В этом случае пункт 69(f) требует сделать заявление, предупреждающее о таком факте. Кроме того, практикующий специалист может счесть целесообразным указать, что его заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, предназначен только для конкретных пользователей (см. пункты A166–A167).

Доступность доказательств (см. пункт 24(b)(iv))

Объем и качество имеющихся доказательств

A53. На объем или качество имеющихся доказательств влияют:

- (a) характеристики оцениваемого предмета задания и информации о предмете задания. Например, если информация о предмете задания является больше ориентированной на будущее, чем относящейся к прошедшим периодам, можно ожидать получения менее объективных доказательств;
- (b) другие обстоятельства, например, когда доказательства, которые, как это можно обоснованно предположить, могли существовать, но отсутствуют по причине, например, сроков назначения практикующего специалиста, политики организации в области хранения документов, неадекватных информационных систем или ограничений, наложенных ответственной стороной.

Обычно доказательства являются скорее убедительными, чем непроверяемыми.

Доступность информации (см. пункт 56)

A54. Может помочь практикующему специалисту в определении того, обладает ли задание таким свойством, как доступность доказательств, стремление заключения соглашения с соответствующей стороной, которая признает и понимает свою ответственность за то, чтобы обеспечить практикующего специалиста:

- (a) доступом ко всей информации, известной руководству и являющейся значимой для подготовки информации о предмете задания, такой как данные бухгалтерского учета, документация и прочие материалы;
- (b) дополнительной информацией, которую может запросить практикующий специалист у соответствующей стороны для целей задания;
- (c) неограниченной возможностью взаимодействия с лицами соответствующей стороны, на получение доказательств от которых практикующий специалист может рассчитывать.

A55. Характер отношений между ответственной стороной, лицом, проводящим количественную или качественную оценку, и заказчиком задания может влиять на способность практикующего специалиста получить доступ к данным, документации и другой информации, которая может потребоваться практикующему специалисту для выполнения задания. Следовательно, характер таких взаимоотношений важен при решении вопроса о том, принимать задание или нет. Примеры таких обстоятельств, когда характер отношений может привести к проблемам, приведены в пункте A139.

Рациональная цель (см. пункт 24(b)(vi))

A56. При определении того, имеется ли в задании рациональная цель, соответствующие соображения могут включать следующее:

- определение предполагаемого пользователя информации о предмете задания и заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность (особенно когда разработаны критерии специального назначения). Важным соображением может быть вероятность того, что информация о предмете задания и заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, будут доступны более широкому кругу лиц, чем предполагаемый пользователь;



- то, предусматривается ли исключение отдельных аспектов из информации о предмете задания и каковы причины таких исключений;
- характеристики отношения между ответственной стороной, лицом, проводящим количественную или качественную оценку, и заказчиком задания, например, когда лицо, проводящее количественную или качественную оценку, не является ответственной стороной, может ли ответственная сторона дать согласие на использование информации о предмете задания и возможность пересмотра информации о предмете задания до того, как та станет доступной для предполагаемых пользователей, или на распространение замечаний относительно нее;
- лицо, осуществившее выбор критериев, применимых для количественной или качественной оценки оцениваемого предмета задания, и степень суждения и объем погрешностей в их применении. Задание более вероятно будет иметь рациональную цель, если предполагаемые пользователи сами выбрали или были привлечены к выбору критериев.
- любое существенное ограничение на объем работы практикующего специалиста;
- то, рассматривает ли практикующий специалист возможность намерения заказчика задания ассоциировать имя практикующего специалиста с оцениваемым предметом задания, или информацией о предмете задания ненадлежащим образом.

*Согласование условий задания (см. пункт 27)*

- A57. Интересам как заказчика задания, так и практикующего специалиста соответствует то, чтобы практикующий специалист письменно сообщил общие условия задания до начала его выполнения, что поможет избежать недоразумений. Форма и содержание письменного соглашения или договора будут отличаться в зависимости от обстоятельств задания. Например, если закон или нормативный акт достаточно подробно предписывает условия задания, практикующий специалист не должен включать их в письменные соглашения, за исключением ситуации, когда закон или нормативный акт предусматривают, что соответствующие стороны понимают и признают свою ответственность согласно закону или нормативному акту.
- A58. Закон или нормативный акт, особенно в государственном секторе, могут устанавливать порядок назначения практикующего специалиста и придавать ему особые полномочия, такие как полномочия доступа к данным и прочей информации соответствующей стороны, и ответственность, такую как обязанность представить отчет напрямую министру, законодательному органу или общественности, если соответствующая сторона пытается ограничить объем задания.

*Принятие изменений в условиях задания (см. пункт 29)*

- A59. Изменение обстоятельств, которые влияют на требования предполагаемых пользователей, или непонимание относительно характера задания могут стать основанием для запроса относительно изменения задания, например, замены задания, обеспечивающего уверенность, заданием, не обеспечивающим уверенность, или задания, обеспечивающего разумную уверенность, заданием, обеспечивающим ограниченную уверенность. Невозможность получить достаточные надлежащие доказательства для формирования вывода по заданию, обеспечивающему разумную уверенность, не является достаточным основанием для замены задания, обеспечивающего разумную уверенность, заданием, обеспечивающим ограниченную уверенность.

**Контроль качества**

*Практикующие профессиональные бухгалтеры (см. пункты 20, 31(a)–(b))*

- A60. Настоящий стандарт написан в контексте многочисленных мер, предпринимаемых для обеспечения качества заданий, обеспечивающих уверенность, выполняемых практикующими профессиональными бухгалтерами, такими как члены МФБ в соответствии с Программой МФБ о соблюдении правил членами этого органа и заявлениями об обязательствах, связанных с членством. Такие меры включают следующее:
- требования к компетентности, в том числе образование и опыт, которые требуются для членства, и постоянно продолжающееся профессиональное развитие, а также требования к постоянному, непрерывному обучению;

- политика и процедуры контроля качества, которые реализуются в аудиторских организациях. МСКК 1 применяется всеми аудиторскими организациями в отношении заданий, обеспечивающих уверенность, и сопутствующих услуг;
- всеобъемлющий Кодекс этики, включающий детализированные требования независимости, основанный на фундаментальных принципах честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессиональном поведении.

*Контроль качества на уровне аудиторской организации (см. пункты 3(b), 31(a))*

- A61. МСКК 1 посвящен обязанностям аудиторской организации по внедрению и поддержанию собственной системы контроля качества в отношении заданий, обеспечивающих уверенность. Он устанавливает обязанности аудиторской организации по внедрению политик и процедур, призванных обеспечить организацию разумной уверенностью в том, что как сама организация, так и ее сотрудники соблюдают соответствующие этические требования, включая относящиеся к независимости. Соблюдение МСКК 1 требует от аудиторской организации, помимо прочего, внедрения и поддержания системы контроля качества, которая включает политику и процедуры по каждому из следующих элементов, а также требует документального оформления собственной политики и процедур и доведения их до сведения работников аудиторской организации:
- (a) ответственность руководства за качество внутри аудиторской организации;
  - (b) соответствующие этические требования;
  - (c) принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение конкретных заданий;
  - (d) кадровые ресурсы;
  - (e) выполнение задания;
  - (f) мониторинг.
- A62. 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 МСКК 1.
- A63. Следующие действия руководителя задания и соответствующие обращения к другим членам рабочей группы, в контексте ответственности руководителя задания за общее качество по каждому заданию, подчеркивают то, что качество является существенным при проведении задания, обеспечивающего уверенность, и важность качества для заданий, обеспечивающих уверенность:
- (a) выполнение работ в соответствии с профессиональными стандартами, нормативными и законодательными требованиями;
  - (b) безусловное соблюдение требования политики контроля качества и применимых процедур организации по контролю качества;
  - (c) выпуск обоснованного в сложившихся обстоятельствах заключения по заданию;
  - (d) наличие у членов рабочей группы возможности поднимать вопросы, требующие решения, не опасаясь негативных последствий для себя лично.
- A64. 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.
- A65. Если предоставляемая аудиторской организацией или прочими сторонами информация не указывает на иное, то рабочая группа вправе полагаться на систему контроля качества аудиторской организации. Например, рабочая группа может полагаться на систему контроля качества аудиторской организации в отношении:

- (a) профессиональной компетентности, обеспечиваемой программами подбора персонала и обучения;
- (b) независимости, обеспечиваемой путем постепенного накопления и представления требуемых данных;
- (c) сохранения отношений с клиентами посредством систем принятия и продолжения отношений с клиентами;
- (d) соблюдения законодательных и нормативных требований, обеспечиваемого процессом мониторинга.

Рассматривая недостатки, выявленные в системе контроля качества аудиторской организации, которые могут влиять на задание, обеспечивающее уверенность, руководитель задания может рассмотреть действия, предпринятые аудиторской организацией для их исправления.

- A66. 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 или отчет были неверны.

Навыки, знания и опыт в отношении оцениваемого предмета задания и количественной или качественной оценки (см. пункт 31(c))

- A67. От практикующего специалиста может требоваться выполнение заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении различных оцениваемых предметов задания и информации о предмете задания. В некоторых случаях могут потребоваться специальные навыки и знания, помимо тех, что обычно используются конкретным лицом.
- A68. Кодекс СМСЭБ требует, чтобы практикующий профессиональный бухгалтер принимал и оказывал только те услуги, которые соответствуют его компетенции.<sup>4</sup> Практикующий специалист несет ответственность только за сформированный вывод по заданию, обеспечивающему уверенность, при этом использование результатов работы, выполненной привлеченным им экспертом или иными специалистами в области заданий, обеспечивающих уверенность, не уменьшает объем такой ответственности. Тем не менее, если практикующий специалист, опираясь на результаты работы, выполненной привлеченным им экспертом, и соблюдая требования соответствующих МСЗОУ, приходит к выводу, что работа такого эксперта соответствует его целям, он может принять в качестве надлежащих доказательств результаты работы эксперта в этой области или его выводы.

#### *Назначение рабочей группы*

Совместные компетентность и возможности (см. пункт 32)

- A69. МСКК 1 требует от аудиторской организации установить политику и процедуры в отношении принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения конкретных заданий, разработанные для того, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что будут приниматься и выполняться только те задания, в которых аудиторская организация компетентна и имеет возможности, в том числе время и средства, на их выполнение.<sup>5</sup>

Эксперт практикующего специалиста (см. пункты 32(a), 32(b)(i))

- A70. Некоторые из заданий, обеспечивающих уверенность, могут выполняться командой разносторонних специалистов, которая включает одного или нескольких экспертов практикующего специалиста. Например, эксперт практикующего специалиста может быть необходим для оказания помощи практикующему специалисту в получении понимания оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания по одному или некоторым вопросам, поименованным в пункте 46Р (в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность) или 46О (в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность).
- A71. Если используется работа эксперта практикующего специалиста, возможно, необходимо выполнить некоторые процедуры, требуемые пунктом 52, на этапе принятия или продолжения выполнения задания.

<sup>4</sup> Кодекс СМСЭБ, пункт 210.6.

<sup>5</sup> МСКК 1, пункт 26.

**Другие практикующие специалисты (см. 32(b)(ii))**

- A72. Информация о предмете задания может включать информацию, по которой другой практикующий специалист мог сформировать вывод. Практикующий специалист, рассматривая информацию о предмете задания, может решать использовать как доказательство то, на чем основан вывод другого практикующего специалиста относительно информации о предмете задания.
- A73. Работа другого практикующего специалиста может быть использована в случае, например, когда оцениваемый предмет задания относится к удаленному местоположению или к иностранной юрисдикции. Эти другие практикующие специалисты не являются частью рабочей группы. Важные соображения в случае, когда рабочая группа планирует использовать работу другого практикующего специалиста, включают:
- насколько другой практикующий специалист понимает и выполняет этические требования, применимые к заданию, и, в частности, является ли он независимым;
  - профессиональную компетентность другого практикующего специалиста;
  - уровень участия рабочей группы в выполнении работ другим практикующим специалистом;
  - осуществляет ли другой практикующий специалист свою деятельность в правовой среде, которая предусматривает эффективный надзор за его деятельностью.

**Обязанности по обзорным проверкам (см. пункт 33))**

- A74. В соответствии с МСКК 1 политика и процедуры аудиторской организации определяются с учетом того, что работа менее опытных членов рабочей группы проверяется более опытными ее членами.<sup>6</sup>

**Проверка качества выполнения задания (см. пункт 36(b))**

- A75. Прочие сведения, которые могут быть приняты во внимание при проверке качества выполнения задания, включают:
- (a) оценку рабочей группой независимости аудиторской организации в отношении 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) отражение документацией по заданию, выбранной для проверки, работы, выполненной в отношении значимых суждений, и подтверждение ею сделанных выводов.

**Профессиональный скептицизм и профессиональное суждение****Профессиональный скептицизм (см. пункт 37)**

- A76. Профессиональный скептицизм подразумевает повышенное внимание к таким факторам, как:
- доказательство, противоречащее другим полученным доказательствам;
  - информация, ставящая под сомнение надежность документов и ответов на запросы, которые должны использоваться в качестве доказательств;
  - обстоятельства, которые обуславливают необходимость выполнения дополнительных процедур, помимо тех, которые предусмотрены соответствующими МСЗОУ;
  - признаки, которые могут указывать на возможные искажения.
- A77. Сохранение профессионального скептицизма на протяжении всего задания необходимо, если практикующий специалист, например, должен снизить риски:
- риск обнаружения необычных обстоятельств;
  - чрезмерных обобщений при подготовке выводов из наблюдений;

<sup>6</sup> МСКК 1, пункт 33.

- использования ненадлежащих допущений при определении характера, сроков и объема процедур и оценке их результатов.
- A78. Профессиональный скептицизм необходим для критической оценки доказательств. Это означает, что практикующий специалист подвергает сомнению противоречивые доказательства и надежность документов и ответов на запросы. Это также предполагает анализ достаточности и надлежащего характера доказательств, полученных с учетом имеющихся обстоятельств.
- A79. Если в рамках задания не предполагается получение уверенности в подлинности документов, эти документы и данные могут считаться подлинными, за исключением случаев, когда у практикующего специалиста есть основание предполагать обратное. Тем не менее от практикующего специалиста требуется учитывать требования пункта 50, чтобы определять надежность информации, используемой как доказательства.
- A80. Практикующий специалист принимает во внимание подтверждение честности и добросовестности лиц, предоставляющих доказательства, которое было им получено в прошлых периодах. Тем не менее убежденность в добросовестности и честности лиц, предоставляющих доказательства, не избавляет практикующего специалиста от необходимости сохранять профессиональный скептицизм.

*Профессиональное суждение (см. пункт 38)*

- A81. При организации надлежащего выполнения задания, обеспечивающего уверенность, важнейшая роль отводится профессиональному суждению. Причина состоит в том, что толкование соответствующих этических требований и соответствующих стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, и принятие обоснованных решений, необходимых на протяжении всего задания, невозможны без применения к фактам и обстоятельствам соответствующих знаний и опыта. Особенно необходимо применение профессионального суждения при принятии решений по следующим вопросам:
- существенность и риски, присущие заданию;
  - характер, сроки и объем процедур, применяемых для выполнения требований соответствующих МСЗОУ и получения доказательств;
  - оценка достаточности надлежащих доказательств, которые были получены, и того, требуется ли получение большего количества доказательств для достижения цели настоящего стандарта и другого стандарта, относящегося к соответствующему предмету задания. в частности, в случае выполнения задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, профессиональное суждение необходимо при оценке факта получения значимого уровня уверенности;
  - подготовка надлежащих выводов на основе полученных доказательств.
- A82. Отличительная особенность профессионального суждения, которое ожидается от практикующего специалиста, состоит в том, что оно вырабатывается практикующим специалистом, чья профессиональная подготовка, квалификация сами по себе уже оказывают помощь в выработке навыков и умений, необходимых для формирования разумных суждений.
- A83. Применение профессионального суждения в каждом конкретном случае основывается на тех фактах и обстоятельствах, которые известны практикующему специалисту. Консультации по сложным или спорным вопросам во время задания как внутри рабочей группы, так и между рабочей группой и другими лицами на соответствующем уровне как внутри, так и вне аудиторской организации помогают практикующему специалисту вынести информированное и обоснованное суждение, включая соображения о том, насколько конкретный аспект информации о предмете задания зависит от суждения соответствующей стороны.
- A84. Можно оценить профессиональное суждение на основании того, отражает ли оно грамотное применение принципов обеспечения уверенности и принципов измерения или оценки, а также того, соответствует ли и согласуется ли оно с известными практикующему специалисту вплоть до даты выдачи им заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, конкретными фактами и обстоятельствами.
- A85. Профессиональное суждение должно применяться на протяжении всего задания. Оно также должно надлежащим образом документироваться. В этом отношении пункт 79 требует готовить такую документацию по заданию, которая окажется достаточной для того, чтобы опытный

практикующий специалист, ранее не связанный с проведением конкретного задания, мог уяснить те значимые профессиональные суждения, которые были сделаны при выработке выводов по значимым вопросам, возникшим в ходе задания. Профессиональное суждение не может использоваться для того, чтобы оправдать решения, которые в остальном не поддерживаются фактами и обстоятельствами конкретного задания или достаточным количеством надлежащих аудиторских доказательств.

### Планирование и выполнение задания

*Планирование* (см. пункт 40)

**A86.** В планирование вовлечены руководитель задания, другие ключевые члены рабочей группы и любые ключевые внешние эксперты практикующего специалиста, разрабатывающие общую стратегию относительно объема, характера, сроков и условий задания, а также план задания, включающий детальную разработку подходов в отношении характера, сроков и объемов процедур, которые должны быть выполнены, и причин их выбора. Надлежащее планирование помогает уделить достаточное внимание важным областям задания, своевременно выявить потенциальные проблемы и должным образом организовать и обеспечить управление заданием, чтобы оно было выполнено результативно и эффективно. Кроме того, надлежащее планирование помогает практикующему специалисту должным образом распределить работу между членами рабочей группы. Оно также облегчает управление процессом выполнения ими своей работы, надзор за ней и ее проверку. Более того, оно помогает координировать, когда это необходимо, работу, выполняемую другими практикующими специалистами и экспертами. Характер и объем работы по планированию будут различными в различных обстоятельствах задания, например, в зависимости от сложности оцениваемого предмета задания и критериев. К основным вопросам, которые следует рассмотреть, относятся следующие:

- особенности задания, определяемые их объемом, в том числе условия задания, и характеристики оцениваемого предмета задания и критериев;
- ожидаемые сроки и характер информационного взаимодействия, которое может потребоваться;
- результаты действий по принятию задания и, если применимо, соответствие данному заданию полученных руководителем задания при выполнении других заданий знаний о соответствующей стороне;
- процесс задания;
- понимание практикующим специалистом организации и ее окружения, в том числе рисков существенного искажения информации о предмете задания;
- выявление предполагаемых пользователей и их потребностей и рассмотрение существенности и компонентов риска, присущего заданию;
- степень, в которой риск недобросовестных действий важен в конкретном задании;
- характер, сроки и объем ресурсов, необходимых для выполнения задания, в том числе наличие персонала, требования к квалификации, включая характер и объем участия экспертов;
- воздействие службы внутреннего аудита на задание.

**A87.** Для того чтобы способствовать выполнению задания и управлению им (например, координировать проведение определенных процедур с работой персонала организации), практикующий специалист может принять решение обсудить некоторые аспекты планирования с руководством организации. Несмотря на то, что такие обсуждения зачастую проводятся, разработка общей стратегии и плана выполнения задания остается обязанностью практикующего специалиста. При обсуждении вопросов, включаемых в общую стратегию или план выполнения задания, необходимо соблюдать осторожность, чтобы не снизить эффективность выполнения задания. Например, обсуждение с соответствующей стороной характера и сроков проведения процедур может поставить под угрозу эффективность выполнения задания, сделав процедуры слишком предсказуемыми.

**A88.** Планирование представляет собой не отдельный этап, а, скорее, непрерывный и итеративный процесс, который длится на протяжении всего задания. В связи с неожиданными событиями, изменением условий или доказательствами, полученными в результате выполнения процедур

сбора доказательств, практикующему специалисту может потребоваться пересмотреть общую стратегию и план выполнения задания, а следовательно, запланированные в результате этого дальнейшие процедуры с точки зрения их характера, сроков и объема.

- A89. В случае небольших или не очень сложных заданий всё задание может быть выполнено достаточно небольшой рабочей группой, включающей руководителя задания (который может быть индивидуальным аудитором), причем работающим без участия других членов рабочей группы. В условиях небольшой группы проще координировать совместную работу ее членов и организовать информационное взаимодействие между ними. Установление общей стратегии задания в таких случаях не должно быть сложной или занимающей много времени процедурой; оно зависит от размера организации, сложности задания, в том числе от оцениваемого предмета задания, критериев и размера рабочей группы. Например, в случае повторяющихся заданий, подготовленный по завершении предыдущего задания короткий меморандум, опирающийся на проверку рабочих документов и содержащий выявленные в ходе завершения задания и подлежащие рассмотрению и обсуждению с соответствующей стороной в текущем периоде вопросы, может служить документацией по определению стратегии для текущего задания.
- A90. Если в обстоятельствах, описанных в пункте 43, практикующий специалист продолжает выполнение задания:
- (a) когда, по профессиональному суждению практикующего специалиста, ненадлежащие критерии или несоответствующий оцениваемый предмет задания наверняка введет в заблуждение предполагаемых пользователей, в зависимости от того, насколько вопрос является существенным или всеобъемлющим, будет уместен вывод с оговоркой или отрицательный вывод;
  - (b) в остальных случаях, в зависимости от того, насколько вопрос является существенным или всеобъемлющим согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, будет уместен вывод с оговоркой или отказ от вывода.
- A91. Например, если после принятия задания практикующий специалист обнаружит, что использование применимых критериев ведет к предвзятости в отношении информации о предмете задания и такая информация о предмете задания существенна и имеет всеобъемлющий характер, в соответствующих обстоятельствах будет уместен отрицательный вывод.

*Существенность* (см. пункт 44)

- A92. Профессиональные суждения о существенности формируются с учетом имеющихся обстоятельств, при этом на них не влияет уровень уверенности, то есть для одних и тех же предполагаемых пользователей и для одной и той же цели существенность для задания, обеспечивающего разумную уверенность, идентична существенности для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, поскольку в основе существенности лежат информационные потребности предполагаемых пользователей.
- A93. Применимые критерии могут влиять на принцип существенности в контексте подготовки и представления информации о предмете задания и тем самым обеспечивать систему ориентиров для практикующего специалиста при рассмотрении существенности применительно к заданию. Хотя применимые критерии могут определять существенность в различных терминах, принцип существенности в общем случае включает вопросы, рассмотренные в пунктах A92–A100. Если применимые критерии не приводят к обсуждению принципа существенности, данные пункты обеспечивают систему ориентиров для практикующего специалиста.
- A94. Искажения, включая пропуски, считаются существенными, если они в отдельности или в совокупности способны, как это можно обоснованно предположить, повлиять на соответствующие решения, принимаемые предполагаемыми пользователями на основе информации о предмете задания. Определение существенности является предметом профессионального суждения практикующего специалиста и зависит от того, как практикующий специалист понимает общие информационные потребности всех предполагаемых пользователей в целом. В этом контексте представляется обоснованным, чтобы практикующий специалист исходил из допущения о том, что предполагаемые пользователи:
- (a) имеют надлежащие знания об оцениваемом предмете задания и желание рассмотреть информацию о предмете задания с должной тщательностью;

- (b) понимают, что информация о предмете задания подготовлена и подтверждена с соответствующим уровнем существенности, включая понимание того, что любой принцип существенности включает применимые критерии;
- (c) понимают некоторую неустранимую неопределенность в отношении количественной или качественной оценки оцениваемого предмета задания;
- (d) принимают обоснованные решения на основе информации о предмете задания в целом.

Если целью задания не является удовлетворение специфических информационных потребностей конкретных пользователей, потенциальное влияние искажений на таких пользователей, чьи информационные потребности могут значительно различаться, обычно не учитывается (см. пункты A16-A18).

A95. Существенность рассматривается в контексте качественных и, если применимо, количественных факторов. Относительная важность количественных и качественных факторов при анализе существенности в рамках конкретного задания является предметом профессионального суждения.

A96. Качественные факторы могут включать такие моменты, как:

- количество физических или юридических лиц, на которых влияет предмет задания;
- взаимодействие между различными частями информации о предмете задания и относительная важность этих частей, когда информация состоит из нескольких компонентов, таких как отчеты, содержащие многочисленные показатели эффективности;
- формулировки, выбранные для того, чтобы соответствовать информации о предмете задания, выраженной в форме повествования;
- характеристики представления применительно к информации о предмете задания, когда применимые критерии допускают различные формы представления;
- характер искажений, например характер наблюдаемого отклонения средства контроля, когда информация о предмете задания определяется заявлением о том, что средство контроля эффективно;
- то, влияет ли искажение на соблюдение законов или нормативных актов;
- в случае периодической подготовки отчетов об оцениваемом предмете задания, влияние изменений, которые затрагивают прошлую или текущую информацию о предмете задания или, вероятно, окажут влияние на информацию о предмете задания в будущем;
- то, является ли искажение результатом умышленных или неумышленных действий;
- то, является ли искажение значительным, принимая во внимание понимание практикующим специалистом результатов предыдущего информационного взаимодействия с пользователями, например, в отношении ожидаемых доходов от количественной или качественной оценки оцениваемого предмета задания;
- то, отражает ли искажение характер отношений между ответственной стороной, лицом, проводящим количественную или качественную оценку, или заказчиком задания или характер их отношений с третьими лицами;
- когда пороговое или эталонное стоимостное значение было определено, отклоняется ли результат процедуры от этой стоимости;
- если оцениваемый предмет задания является государственной программой или организацией государственного сектора, является ли конкретный аспект программы или организации значимым применительно к характеру, общему представлению и свойствам программы или организации;
- когда информация о предмете задания связана с выводом о соблюдении законов или нормативных актов, серьезность последствий такого несоблюдения.

A97. Количественные факторы касаются масштаба искажений относительно сумм, включенных в отчетность, для тех аспектов информации о предмете задания, если такие имеются, которые:

- выражены в числовой форме; или



- иным образом связаны с различными числовыми показателями (например, число наблюдаемых отклонений от контрольной величины может быть соответствующим количественным фактором, если информация о предмете задания оценивается на основании заявления об эффективности средств контроля).
- A98. Когда применяются количественные факторы, планирование задания, направленное исключительно на то, чтобы обнаружить отдельные существенные искажения, может привести к тому, что не будет замечена ситуация, когда совокупность неисправленных и не обнаруженных отдельных несущественных искажений может стать причиной того, что информация о предмете задания будет существенно искажена. Следовательно, может быть уместным для практикующего специалиста при планировании характера, сроков и объема выполняемых процедур определить, что значимость качественных факторов была бы выше, чем количественных показателей, когда это является основной для определения характера, сроков и объема процедур.
- A99. Существенность относится к информации, которая отражается в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность. Следовательно, когда задание относится к какому-либо, но не всем аспектам информации, относящейся к оцениваемому предмету задания, существенность рассматривается только в связи с той частью информации, которая связана с заданием.
- A100. Профессиональное суждение требуется при рассмотрении существенности искажений, выявленных в результате выполненных процедур. Например:
- Применимые критерии задания оценки стоимости в денежном выражении отделения неотложной помощи больницы могут включать оценку скорости оказания услуг, качества услуг, числа пациентов, получивших лечение во время проведения измерения, и сопоставительный анализ стоимости услуг в других подобных больницах. Если три из этих применимых критериев являются удовлетворительными, а один из них неудовлетворителен, но в незначительной степени, необходимо профессиональное суждение, для того чтобы сделать вывод, имеет ли отделение неотложной помощи больницы стоимость в денежном выражении.
  - В заданиях по соблюдению организация может соблюдать девять положений применимых законов и нормативных актов, но не соблюдать одно из них. Необходимо профессиональное суждение, для того чтобы сделать вывод, соблюдает ли организация применимые законы и нормативные акты в целом. Например, практикующий специалист может счесть положение, которое не соблюдается организацией, значимым с учетом взаимосвязи этого положения с другими положениями применимых законов и нормативных актов.

*Понимание обстоятельств задания (см. пункты 45–47Р)*

- A101. Обсуждение между руководителем задания и другими ключевыми членами рабочей группы и любыми ключевыми внешними экспертами практикующего специалиста, касающееся подверженности информации о предмете задания существенным искажениям и применения применимых критериев к фактам и обстоятельствам задания, может помочь рабочей группе в планировании и выполнении задания. Кроме того, полезно обсуждение значимых вопросов как с членами рабочей группы, так и с внешним экспертом практикующего специалиста, не вовлеченным в обсуждение.
- A102. Получение понимания оцениваемого предмета задания и другие обстоятельства задания обеспечивают практикующего специалиста системой ориентиров для выражения профессионального суждения о задании, например, в случаях:
- рассмотрения характеристик предмета задания;
  - оценки пригодности критериев;
  - рассмотрения тех фактов, которые, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, важны для направления усилий рабочей группы, в том числе тогда, когда могут потребоваться специальные соображения; например, потребность в применении особых навыков или работы эксперта;

- установления факта и оценки постоянного соблюдения надлежащего уровня существенности количественных показателей и, когда это применимо, рассмотрения качественных факторов существенности;
- расчете ожидаемых показателей для использования при проведении аналитических процедур;
- разработки и выполнения процедур;
- оценки доказательств, в том числе в отношении обоснованности устных и письменных заявлений, полученных практикующим специалистом.

A103. Практикующий специалист обычно имеет менее глубокие знания относительно оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания, чем ответственная сторона. Практикующий специалист, кроме того, обычно имеет менее глубокие знания относительно оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания в отношении заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, по сравнению с заданиями, обеспечивающими разумную уверенность, например, при выполнении отдельных заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, практикующий специалист может получить понимание системы внутреннего контроля за подготовкой информации о предмете задания, но это нечастый случай.

A104. В заданиях, обеспечивающих ограниченную уверенность, выделение тех областей, в которых вероятно возникновение существенных искажений информации о предмете задания, позволяет практикующему специалисту сфокусировать процедуры на этих областях. Например, в задании, в котором информацией о предмете задания является отчет об устойчивом развитии, практикующий специалист может сфокусировать процедуры на отдельных разделах отчета об устойчивом развитии. Практикующий специалист может разработать и провести процедуры по отношению ко всей информации о предмете задания, когда информация о предмете задания состоит только из единственной области или когда он получает уверенность во всех областях информации о предмете задания, необходимую для получения значимой уверенности.

A105. A105 В задании, обеспечивающем разумную уверенность, изучение системы внутреннего контроля над информацией о предмете задания помогает практикующему специалисту определить виды искажений и факторы, которые влияют на риск существенных искажений информации о предмете задания. От практикующего специалиста требуется оценить разработку соответствующих средств контроля и определить, были ли они внедрены, путем осуществления процедур в дополнение к запросам ответственной стороне. Для определения того, какие средства контроля являются соответствующими, необходимо профессиональное суждение.

A106. В задании, обеспечивающем ограниченную уверенность, рассмотрение процедуры, использованной для подготовки информации о предмете задания, помогает практикующему специалисту разработать и провести процедуры, направленные на области, в которых вероятно возникновение существенного искажения информации о предмете задания. При рассмотрении использованной процедуры практикующий специалист использует профессиональное суждение для того, чтобы определить, какие аспекты процедуры значимы для задания, и может направить запросы соответствующей стороне относительно этих аспектов.

A107. В случае как задания, обеспечивающего разумную уверенность, так и задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, результат процесса оценки рисков в организации может помочь практикующему специалисту в получении понимания оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания.

#### **Получение доказательств**

*Характер, сроки и объем процедур (см. пункты 480–49Р)*

A108. Практикующий специалист выбирает комбинацию процедур для получения разумной уверенности или ограниченной уверенности соответственно. Перечисленные ниже процедуры могут использоваться, например, для планирования выполнения задания в зависимости от контекста, в котором они применяются практикующим специалистом:

- инспектирование;
- наблюдение;
- подтверждение;

- пересчет;
- повторное проведение;
- аналитические процедуры;
- запрос.

A109. Факторы, которые могут влиять на выбор процедур практикующим специалистом, включают характер оцениваемого предмета задания: уровень уверенности, который должен быть получен, и информационные потребности предполагаемых пользователей и заказчика задания, в том числе временные и стоимостные ограничения.

A110. В некоторых случаях, когда предмет задания рассмотрен конкретным МСЗОУ, этот стандарт может содержать особые требования, влияющие на характер, сроки и объем процедур. Например, МСЗОУ, рассматривающий конкретный предмет задания, может описывать характер или объем конкретных процедур, которые должны быть осуществлены, или уровень уверенности, ожидаемый при выполнении конкретного задания. Определение характера, сроков и объема процедур является предметом профессионального суждения и для каждого задания выполняется индивидуально.

A111. В некоторых заданиях практикующий специалист может не выявить некоторые области, в которых вероятно существенное искажение информации о предмете задания. Вне зависимости от того, были ли выявлены подобные области или нет, практикующий специалист разрабатывает и проводит процедуры, направленные на получение разумной уверенности.

A112. Задание, обеспечивающее уверенность, представляет собой итеративный процесс, и практикующий специалист может выявить информацию, которая будет значительно отличаться от той, на основании которой были определены запланированные процедуры. По мере выполнения практикующим специалистом запланированных процедур полученные доказательства могут привести к необходимости выполнения практикующим специалистом дополнительных процедур. Такие процедуры могут включать обращение к лицу, проводящему количественную или качественную оценку, об исследовании вопроса, выявленного практикующим специалистом, и о внесении необходимых корректировок в информацию о предмете задания, если необходимо.

*Определение того, нужны ли дополнительные процедуры для выполнения заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность (см. пункт 490)*

A113. Практикующий специалист может узнать об искажениях, которые, по его профессиональному суждению, явно не свидетельствуют о существовании существенных искажений. Следующие примеры показывают, когда дополнительные процедуры могут не потребоваться, поскольку, по профессиональному суждению практикующего специалиста, выявленные искажения явно не свидетельствуют о существовании существенных искажений.

- Если существенность составляет 10 000 единиц и практикующий специалист решает, что возможная ошибка касается 100 единиц, дополнительные процедуры обычно не требуются, если только нет иных качественных факторов, которые следует принять во внимание, поскольку риск существенного искажения, вероятно, является приемлемым в обстоятельствах задания.
- Если при выполнении набора процедур в области, в которой вероятно наличие существенных искажений, ответ на один из запросов не такой, как ожидалось, дополнительные процедуры все же могут не потребоваться, если риск существенных искажений, тем не менее, находится на приемлемом уровне применительно к обстоятельствам задания с учетом результатов выполнения других процедур.

A114. Практикующий специалист может узнать о вопросе или вопросах, которые повлияют на его уверенность в том, что информация о предмете задания может быть существенно искажена. Следующие примеры показывают, когда могут потребоваться дополнительные процедуры, поскольку выявленные искажения свидетельствуют о том, что информация о предмете задания может быть существенно искажена.

- При выполнении аналитических процедур практикующий специалист может выявить колебания показателей или соотношения, которые противоречат прочей имеющейся информации или значительно отличаются от ожидаемых показателей или пропорций.

- Практикующий специалист может узнать о возможных существенных искажениях из проверки внешних источников информации.
- Если применимые критерии допускают уровень в 10% ошибок и на основании конкретного теста практикующий специалист обнаружит 9% ошибок, тогда могут потребоваться дополнительные процедуры, поскольку риск существенных искажений не может считаться приемлемым в обстоятельствах задания.
- Если результат аналитических процедур находится внутри ожидаемых значений, но, тем не менее, находится близко к тому показателю, который превысит ожидаемое значение, могут потребоваться дополнительные процедуры, поскольку риск существенных искажений не может считаться приемлемым в обстоятельствах задания.

A115. Если, в случае заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, есть вопрос или вопросы, которые привлекли внимание практикующего специалиста и привели к тому, что практикующий специалист допускает возможность существенных искажений информации о предмете задания, от практикующего специалиста, согласно пункту 490, требуется разработать и провести дополнительные процедуры. Дополнительные процедуры могут включать, например, направление запросов соответствующей стороне, или выполнение иных процедур, соответствующих обстоятельствам.

A116. Если, выполнив дополнительные процедуры, требуемые пунктом 490, практикующий специалист не способен получить достаточные надлежащие доказательства, чтобы либо сделать вывод о том, что вопрос или вопросы, вероятно, не влияют на информацию о предмете задания таким образом, чтобы вызвать существенные искажения, либо решить, что данные вопросы влияют на информацию о предмете задания таким образом, что она становится существенно искажена, существует ограничение объема и должен применяться пункт 66.

A117. Суждение практикующего специалиста относительно характера, сроков и объема дополнительных процедур, которые необходимы для получения доказательств, чтобы либо сделать вывод о малой вероятности наличия существенных искажений, либо о том, что существенные искажения присутствуют, в частности, определяется:

- на информацию, полученную на основе оценки результатов уже проведенных процедур;
- пересмотренным пониманием практикующим специалистом оцениваемого предмета задания и других обстоятельств задания, полученным при его выполнении;
- точкой зрения практикующего специалиста на убедительность доказательств, необходимых для рассмотрения вопроса, который вызывает появление у практикующего специалиста уверенности в том, что информация о предмете задания может быть существенно искажена.

*Накопление неисправленных искажений (см. пункт 51, 65)*

A118. Неисправленные искажения накапливаются во время задания (см. пункт 51) с целью оценить то, являются ли они в отдельности или в совокупности существенными при формировании практикующим специалистом вывода.

A119. Практикующий специалист может установить величину, ниже которой искажения считаются явно незначительными и не должны накапливаться, потому что он полагает, что аккумуляция таких незначительных сумм явно не окажет существенного воздействия на финансовую отчетность. «Явно незначительные» суммы не означает «несущественные». Явно незначительные суммы имеют совершенно другой (меньший) порядок величины, чем существенность, определенная в соответствии с пунктом 44, и однозначно не будут иметь последствий, независимо от того, взяты ли они в отдельности или в совокупности и с применением каких именно критериев размера, характера или обстоятельств они оценены. При наличии неопределенности относительно того, является ли одна или несколько позиций явно незначительными, вопрос считается не относящимся к категории явно незначительных.

*Соображения о том, когда эксперт практикующего специалиста привлекается к выполнению задания*

*Характер, сроки и объем процедур (см. пункт 52)*

A120. Следующие вопросы нередко важны при определении характера, сроков и объема процедур в отношении работы эксперта практикующего специалиста, когда часть работы по заданию,

обеспечивающему уверенность, проводится одним или несколькими экспертами практикующего специалиста (см. пункт А70):

- (a) значимость работы эксперта в контексте задания (см. также пункты А121–А122);
- (b) характер вопроса, связанного с работой данного эксперта;
- (c) риски существенного искажения, относящиеся к вопросу, с которым связана работа данного эксперта;
- (d) знакомство практикующего специалиста с работой, выполненной данным экспертом ранее, и наличие у практикующего специалиста опыта работы с этим экспертом;
- (e) то, подчиняется ли эксперт политике и процедурам контроля качества аудиторской организации практикующего специалиста (см. также пункты А123–А124).

#### Интегрирование работы эксперта практикующего специалиста

А121. Задание, обеспечивающее уверенность, может быть осуществлено в отношении широкого круга оцениваемых предметов задания, что может требовать специализированных знаний и навыков, помимо тех, которыми обладают руководитель задания и другие члены рабочей группы, для которых осуществляется работа эксперта практикующего специалиста. В некоторых случаях с экспертом практикующего специалиста будут проводиться консультации, чтобы получить советы по отдельным вопросам, но, чем больше значимость работы эксперта практикующего специалиста в контексте задания, тем более вероятно, что эксперт будет работать в составе многопрофильной команды, включающей экспертов, изучающих предмет задания, и другой персонал. Чем больше вклад работы эксперта применительно к общему характеру, срокам и объему рабочих усилий, тем более важно эффективное двустороннее информационное взаимодействие между экспертом практикующего специалиста и другими сотрудниками по заданию, обеспечивающему уверенность. Эффективное двустороннее информационное взаимодействие облегчает надлежащую интеграцию работы эксперта с работой других лиц, выполняющих задание.

А122. Как отмечено в пункте А71, в случае использования работы эксперта практикующего специалиста может быть уместно провести некоторые процедуры, требуемые пунктом 52, на этапе принятия или продолжения задания. Это особенно необходимо, когда работа эксперта практикующего специалиста полностью интегрирована в работу других сотрудников, выполняющих задание, обеспечивающее уверенность, и когда работа эксперта практикующего специалиста должна использоваться на первоначальном этапе задания, например при первичном планировании и оценке рисков.

#### Контроль качества политики и процедур аудиторской организации практикующего специалиста

А123. Внутренний эксперт практикующего специалиста может быть партнером или сотрудником, в том числе временным сотрудником, организации практикующего специалиста, и поэтому на него распространяются требования политики и процедуры контроля качества, принятые в этой организации, в соответствии с МСКК 1 или не менее строгими требованиями национального законодательства. С другой стороны, внутренний эксперт практикующего специалиста может также быть партнером или сотрудником, в том числе временным сотрудником, организации, входящей в сеть, которая может иметь общие с аудиторской организацией политику и процедуры контроля качества. Внешний эксперт практикующего специалиста не является членом рабочей группы, и в соответствии с МСКК 1 на него не распространяются требования политики и процедуры контроля качества.

А124. Рабочие группы вправе полагаться на систему контроля качества аудиторской организации, за исключением случаев, когда информация, предоставленная организацией или другими лицами, предполагает иной подход. Степень, в которой рабочие группы могут полагаться на систему контроля качества, зависит от обстоятельств и может повлиять на характер, сроки и объем аудиторских процедур в отношении таких вопросов, как:

- компетентность и возможности, обеспечиваемые программами подбора персонала и обучения;
- оценка практикующим специалистом объективности эксперта практикующего специалиста. На внутренних экспертов практикующего специалиста распространяются соответствующие этические требования, включая требования независимости;

- оценка практикующим специалистом адекватности работы эксперта практикующего специалиста. Например, программы обучения аудиторской организации могут предоставить внутренним экспертам практикующего специалиста надлежащее понимание взаимосвязи их знаний и опыта с процессом получения доказательств. Возможность полагаться на такое обучение и другие процессы организации, такие как инструкции, устанавливающие объем работ внутренних экспертов практикующего специалиста, может повлиять на характер, сроки и объем процедур, выполняемых практикующим специалистом для оценки адекватности работы эксперта практикующего специалиста;
- соблюдение нормативных и законодательных требований посредством осуществления процессов мониторинга;
- согласование вопросов с экспертом практикующего специалиста.

Такая возможность полагаться на систему контроля качества не уменьшает ответственности практикующего специалиста за выполнение требований настоящего стандарта.

Компетентность, способности и объективность эксперта практикующего специалиста (см. пункт 52(a)):

A125. Информацию в отношении компетентности, способностей и объективности эксперта практикующего специалиста можно получить из различных источников, таких как:

- личный опыт работы с данным экспертом;
- обсуждения, проводимые с экспертом;
- обсуждение вопросов с другими практикующими специалистами или третьими лицами, знакомыми с работой данного эксперта;
- изучение квалификации эксперта, его членства в профессиональной организации или отраслевой ассоциации, лицензии на ведение профессиональной деятельности или иных форм внешнего признания;
- опубликованные статьи или книги, написанные данным экспертом;
- политика и процедуры аудиторской организации по контролю качества (см. также пункты A123–A124).

A126. Хотя от эксперта практикующего специалиста не требуется такого же профессионализма в выполнении всех аспектов задания, обеспечивающего уверенность, как от практикующего специалиста, эксперт практикующего специалиста, чья работа используется, возможно, нуждается в достаточном понимании соответствующих МСЗОУ для того, чтобы связать выполненную экспертом работу и цели задания.

A127. Оценка значимости угрозы объективности и необходимости использования мер предосторожности может зависеть от функций эксперта практикующего специалиста и значимости работы эксперта в контексте задания. Могут быть некоторые обстоятельства, в которых меры предосторожности не позволяют снизить угрозы до приемлемого уровня, например, если предложенный эксперт практикующего специалиста является лицом, которое играло значительную роль в подготовке информации о предмете задания.

A128. При оценке объективности внешнего эксперта практикующего специалиста может оказаться целесообразно:

- направление запросов соответствующей стороне относительно известных ей интересов или отношений, существующих между соответствующей стороной и внешним экспертом практикующего специалиста, которые могут повлиять на объективность эксперта;
- обсуждение с данным экспертом любых применимых мер предосторожности, включая любые профессиональные требования, предъявляемые к данному эксперту, и оценка того, являются ли эти меры предосторожности достаточными для снижения угроз до приемлемого уровня. Вопросы заинтересованности и взаимоотношений, которые может оказаться целесообразно обсудить с экспертом практикующего специалиста, включают в себя следующее:
  - финансовая заинтересованность;
  - деловые и личные взаимоотношения;

- o предоставление прочих услуг экспертом, в том числе организацией, если внешним экспертом является организация.

В некоторых случаях, возможно, будет уместно, если практикующий специалист получит письменное заявление от внешнего эксперта практикующего специалиста о любых ситуациях заинтересованности или о любых взаимоотношениях с организацией, о которых известно данному эксперту.

Получение понимания области знаний и опыта эксперта практикующего специалиста (см. пункт 52(b))

A129. Наличие достаточного понимания области знаний и опыта эксперта практикующего специалиста позволяет практикующему специалисту:

- (a) согласовать характер, сферу применения и цели работы эксперта практикующего специалиста с тем, что необходимо для целей практикующего специалиста;
- (b) оценить адекватность выполненной работы целям практикующего специалиста.

A130. Аспекты области знаний эксперта практикующего специалиста, важные для понимания практикующим специалистом, могут включать в себя следующее:

- специализации, которые имеют значение для задания, включаемые в предметную область эксперта;
- факт того, применяются ли профессиональные или другие стандарты, а также нормативные или законодательные требования;
- допущения и методы, включая модели, если применимо, которые используются экспертом практикующего специалиста; то, являются ли они общепринятыми в рамках области знаний данного эксперта, уместными для целей задания;
- характер внутренних и внешних данных или информации, используемых экспертом практикующего специалиста.

Соглашение с экспертом практикующего специалиста (см. пункт 52(c))

A131. Может быть уместно, чтобы соглашение между практикующим специалистом и экспертом практикующего специалиста включало такие вопросы, как:

- (a) функции и обязанности как практикующего специалиста, так и эксперта;
- (b) характер, сроки и объем обмена информацией между практикующим специалистом и экспертом, включая формы отчетов, которые должен представлять этот эксперт;
- (c) необходимость соблюдения экспертом практикующего специалиста требований конфиденциальности.

A132. Вопросы, указанные в пункте A124, могут повлиять на уровень детализации и степень формальности соглашения между практикующим специалистом и экспертом практикующего специалиста, в том числе на необходимость оформления соглашения в письменном виде. Соглашение между практикующим специалистом и экспертом практикующего специалиста часто оформляется в форме письма-соглашения об условиях задания.

Оценка адекватности работы эксперта практикующего специалиста (см. пункт 52(d))

A133. При оценке адекватности работы эксперта практикующего специалиста для целей практикующего специалиста могут быть важны следующие вопросы:

- (a) уместность и обоснованность результатов работы или выводов эксперта, а также их согласованность с другими доказательствами;
- (b) если работа эксперта предполагает использование значимых допущений и методов – уместность и обоснованность этих допущений и методов;
- (c) если в работе такого эксперта используются исходные данные, значимые для работы этого эксперта, – оценка применимости, полноты и точности этих исходных данных.

A134. Если практикующий специалист определяет, что работа эксперта практикующего специалиста не адекватна целям практикующего специалиста, варианты действий, которые он может осуществить, включают:

- (a) согласование с экспертом дополнительного характера и объема работ, которые осуществит эксперт;
- (b) проведение дополнительных процедур, соответствующих обстоятельствам.

*Осуществление работы другим практикующим специалистом, экспертом лица, осуществляющего количественную или качественную оценку от имени ответственной стороны, или внутренним аудитором (см. пункты 53–55)*

A135. Хотя пункты A120–A134 касаются использования работы эксперта практикующего специалиста, они могут, помимо этого, давать полезные рекомендации в отношении использования работы другого практикующего специалиста, эксперта лица, осуществляющего количественную или качественную оценку от имени ответственной стороны, или внутреннего аудитора.

*Письменные заявления (см. пункт 56)*

A136. Письменные подтверждения устных заявлений снижают возможность разного понимания одних и тех же вопросов практикующим специалистом и ответственной стороной. Лицо или лица, у которых практикующий специалист запрашивает письменные заявления, обычно относятся к высшему руководству или лицам, отвечающим за корпоративное управление, в зависимости, например, от структуры руководства и корпоративного управления соответствующей стороны, которая может быть различной в зависимости от юрисдикции и от специфики организации, отражая различия в культурном и правовом контексте, а также особенности, связанные с размером и формой собственности организации.

A137. Прочие запрашиваемые письменные заявления могут включать заявления:

- о том, признает ли соответствующая сторона влияние неисправленных искажений как в отдельности или в совокупности несущественных применительно к информации о предмете задания. Краткий обзор этих вопросов обычно включается или прилагается к письменным заявлениям;
- каковы значимые допущения, используемые для обоснования любых существенных оценок;
- о том, что соответствующая сторона сообщила практикующему специалисту все известные ей особенности системы внутреннего контроля, важные для задания, за исключением тех, которые явно незначительны или не имеют существенных последствий;
- когда ответственная сторона отлична от лица, проводящего количественную или качественную оценку, – о том, что ответственная сторона осознает ответственность за оцениваемый предмет задания.

A138. Заявления, сделанные ответственной стороной, не могут заменить другие доказательства, которые практикующий специалист может получить согласно своим обоснованным ожиданиям. Письменные заявления дают необходимые доказательства, однако сами по себе они не предоставляют достаточных надлежащих доказательств в отношении тех вопросов, которые в них рассматриваются. Кроме того, тот факт, что практикующий специалист получает надежные письменные заявления, не влияет на характер или объем других доказательств, которые должны быть получены практикующим специалистом.

*Запрошенные письменные заявления не предоставлены или ненадежны (см. пункт 60)*

A139. Обстоятельства, в которых практикующий специалист может быть не в состоянии получить запрашиваемые письменные заявления, включают, например, следующее:

- ответственная сторона поручает третьей стороне провести важную количественную или качественную оценку и впоследствии предлагает практикующему специалисту принять задание, обеспечивающее уверенность, на основании итоговой информации о предмете задания. В отдельных таких случаях, например, когда ответственная сторона имеет продолжительные взаимоотношения с лицом, проводящим количественную или качественную оценку, ответственная сторона может обеспечить предоставление лицом, проводящим количественную или качественную оценку, запрашиваемых заявлений или ответственная сторона может быть в состоянии обеспечить такие заявления, если у



ответственной стороны есть разумное основание для этого, однако так может быть не всегда;

- предполагаемые пользователи поощряют практикующего специалиста принять задание, обеспечивающее уверенность, на основе общедоступной информации, но не имеют отношения к ответственной стороне, чья добрая воля необходима для того, чтобы гарантировать ответ этой стороны в форме письменных заявлений, запрашиваемых практикующим специалистом;
- задание, обеспечивающее уверенность, выполняется в отношении лица, проводящего количественную или качественную оценку. Это может происходить, когда, например, задание выполняется согласно распоряжению суда или выполнение отдельного задания требуется от практикующего специалиста государственного сектора законодательным или другим компетентным органом.

В таких или аналогичных обстоятельствах практикующий специалист может не иметь доступа к доказательствам, необходимым для подтверждения вывода практикующего специалиста. В этих случаях применяется пункт 66 настоящего стандарта.

#### События после отчетной даты (см. пункт 61)

A140. В рамках некоторых заданий, обеспечивающих уверенность, рассмотрение событий после отчетной даты может быть нерелевантным в связи с характером предмета задания. Например, если по результатам выполнения задания требуется сделать вывод о точности данных в отчете, представляемом в органы статистики, на определенный момент, то события, которые имели место в период между этим моментом и датой заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, могут не влиять на вывод или не требовать раскрытия в отчете, представляемом в органы статистики, или в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность.

A141. Как указано в пункте 61, практикующий специалист не несет ответственности за то, чтобы провести какие-либо процедуры относительно информации о предмете задания после даты заключения или отчета практикующего специалиста. Однако, если после даты заключения или отчета практикующего специалиста ему становится известен факт, который, если бы был известен до даты заключения или отчета, мог бы привести к тому, что практикующий специалист исправил бы заключение или отчет, практикующий специалист, возможно, должен обсудить вопрос с соответствующей стороной или предпринять другие меры, соответствующие обстоятельствам.

#### Прочая информация (см. пункт 62)

A142. К примерам дальнейших действий, которые могут являться соответствующими в случае, если практикующий специалист выявит существенное несоответствие или узнает о существенном искажении фактов, относятся:

- обращение с просьбой к соответствующей стороне проконсультироваться с компетентной третьей стороной, такой как юрист соответствующей стороны;
- воспользоваться услугами юриста для рассмотрения последствий различных планов действий;
- обращение к третьей стороне (например, регулирующему органу);
- отказ от заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность;
- отказ от задания, если это возможно в соответствии с применимым законом или нормативным актом;
- описание существенных несоответствий в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность.

#### Описание применимых критериев (см. пункт 63)

A143. Описание применимых критериев обеспечивает предполагаемых пользователей основой для понимания информации о предмете задания, что особенно важно, когда имеются заметные отличия между разными критериями, относящимися к тому, какие конкретные вопросы могут быть рассмотрены в информации о предмете задания.

A144. Указание на то, что информация о предмете задания подготовлена в соответствии с конкретными применимыми критериями, является надлежащим, только если информация о предмете задания соответствует всем надлежащим требованиям действующих применимых критериев.

A145. Описание применимых критериев, которое содержит неясности или словесные ограничения (например, «информация о предмете задания находится в существенном соответствии с требованиями XYZ»), не является надлежащим описанием, поскольку может ввести в заблуждение пользователей информации о предмете задания.

#### **Формирование вывода по заданию, обеспечивающему уверенность**

*Достаточность и надлежащий характер доказательств* (см. пункты 12(i), 64)

A146. Для обоснования вывода практикующего специалиста и заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, необходимы доказательства. По своему характеру они носят накопительный характер и в основном получаются в результате выполнения процедур в ходе выполнения задания. Однако они могут также включать информацию, полученную из других источников, таких как предыдущие задания (если практикующий специалист установил, что не произошли какие-либо изменения после окончания предыдущего задания, которые могут повлиять на уместность этой информации для текущего задания) или процедуры контроля качества, проводимые аудиторской организацией при принятии и продолжении отношений с клиентами. Доказательства могут поступить от источников, находящихся как внутри, так и вне соответствующей стороны. Кроме того, возможно, что информация, которую можно использовать в качестве доказательств, уже подготовлена специалистами самой организации или нанятыми ею внешними консультантами. Доказательства состоят как из информации, которая поддерживает и подтверждает аспекты информации о предмете задания, так и информации, которая ставит под сомнение аспекты информации о предмете задания. Кроме того, в некоторых случаях даже отсутствие информации (например, отказ соответствующей стороны предоставить запрошенные данные) используется практикующим специалистом, следовательно, также является доказательством. Более значительная часть работы практикующего специалиста по формированию вывода по заданию, обеспечивающему уверенность, состоит из получения и оценки доказательств.

A147. Достаточность и надлежащий характер доказательств взаимосвязаны. Достаточность является мерой количества доказательств. Количество необходимых доказательств зависит от оценки рисков искажения (чем выше оцениваемые риски, тем больше доказательств может быть необходимо), а также от качества таких доказательств (чем выше качество доказательств, тем меньше их потребуется). Однако сбор большего количества доказательств не сможет компенсировать их низкое качество.

A148. Надлежащий характер является мерой качества доказательств, то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение, на которых основывается мнение практикующего специалиста. Надежность аудиторских доказательств обусловлена их источником и характером и зависит от конкретных обстоятельств, в которых получены доказательства. Могут быть сделаны обобщения о надежности различных видов доказательств; впрочем, подобные обобщения имеют различные исключения. Даже когда доказательства получены из внешних по отношению к соответствующей стороне источников, могут существовать обстоятельства, которые влияют на их надежность. Например, доказательства, полученные из внешнего источника, могут оказаться ненадежными, если такой источник является неосведомленным или необъективным. Учитывая возможность существования исключений, полезными могут быть следующие обобщения относительно надежности доказательств:

- доказательства более надежны, если они получены из внешних по отношению к соответствующей стороне источников (соответствующих сторон);
- доказательства, собранные из внутренних источников, являются более надежными, если соответствующие средства контроля эффективны;
- доказательства, полученные самим практикующим специалистом (например, наблюдение за применением средства контроля), представляются более надежными по сравнению с доказательствами, полученными косвенным путем или на основании умозаключений (например, на основании запроса о применении средства контроля);

- доказательства являются более надежными, если они оформлены документально, то есть существуют на бумажном, электронном или ином носителе (например, письменный протокол заседания, который велся во время такого заседания, более надежен по сравнению с представленным впоследствии устным отчетом об обсуждавшихся на заседании вопросах).

A149. Как правило, больше уверенности дают непротиворечивые доказательства, полученные из разных источников или отличающиеся по характеру, чем отдельные доказательства, рассматриваемые независимо друг от друга. Кроме того, получение доказательств из разных источников или отличных по характеру доказательств может способствовать подтверждению других доказательств или выявлению отдельных ненадежных доказательств. Например, подтверждающая информация, полученная из независимого от соответствующей стороны источника, может увеличить уверенность практикующего специалиста в информации, заявленной соответствующей стороной. И наоборот, когда доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, практикующий специалист определяет, какие дополнительные процедуры необходимо провести, чтобы разрешить несоответствие.

A150. При получении достаточных надлежащих доказательств обычно сложнее получить уверенность в отношении информации о предмете задания за период, чем в отношении этой же информации на определенный момент. Кроме того, выводы в отношении процессов обычно ограничиваются периодом, за который выполнялось задание; практикующий специалист не представляет вывод о том, будет ли процесс продолжать функционировать таким же образом в будущем.

A151. То, достаточно ли получено надлежащих доказательств, чтобы обосновать вывод практикующего специалиста, является предметом профессионального суждения.

A152. В некоторых обстоятельствах практикующий специалист может не получить достаточных доказательств надлежащего характера, которые, как ожидалось при планировании, будут им получены. В этих обстоятельствах практикующий специалист решает, что полученные в ходе выполнения процедур доказательства недостаточны и не дают оснований для формирования вывода об информации о предмете задания. Практикующий специалист может:

- увеличить объем выполняемых работ;
- выполнить другие процедуры, которые он сочтет необходимыми в сложившихся обстоятельствах.

Когда ничего из вышеперечисленного невозможно осуществить в сложившихся обстоятельствах, практикующий специалист не сможет получить достаточные надлежащие доказательства, чтобы иметь возможность сформировать вывод. Такая ситуация может произойти, даже если практикующий специалист не узнает о вопросах, которые приведут к появлению у него уверенности в том, что информация о предмете задания может быть существенно искажена, как указано в пункте 490.

*Оценка достаточности и надлежащего характера доказательств (см. пункт 65)*

A153. Задание, обеспечивающее уверенность, представляет собой кумулятивный и итеративный процесс. По мере того, как практикующий специалист выполняет запланированные процедуры, полученные доказательства могут привести к тому, что он изменит характер, сроки или объем других запланированных процедур. Информация, которая может быть получена практикующим специалистом, может существенно отличаться от ожидаемой и той, применительно к которой процедуры планировались. Например:

- объем искажений, которые практикующий специалист выявляет, может изменить профессиональное суждение практикующего специалиста относительно надежности конкретного источника информации;
- практикующий специалист может узнать о несоответствиях в значимой информации или непоследовательных или неполных доказательствах;
- если аналитические процедуры осуществлены в конце задания, результат таких процедур может указать на ранее непризнанные риски существенного искажения.

В таких обстоятельствах практикующий специалист может пересмотреть плановые процедуры.

A154. Суждение практикующего специалиста о том, что является достаточным надлежащим доказательством, зависит от следующих факторов:

- значимость возможных искажений и вероятность того, что они имеют существенное влияние отдельно или в совокупности с другими возможными искажениями информации о предмете задания;
- эффективность, с какой соответствующие стороны реагируют на выявленные риски существенного искажения;
- полученный в ходе предшествующих заданий, обеспечивающих уверенность, опыт в отношении подобных возможных искажений;
- результаты выполненных процедур, в том числе то, как такие процедуры выявляют конкретные искажения;
- источник и надежность имеющейся информации;
- убедительность доказательств;
- понимание соответствующей стороны и ее окружения.

Ограничения объема (см. пункты 26, 66)

A155. Ограничение объема может возникать вследствие:

- (a) обстоятельств, которые находятся вне сферы контроля соответствующей стороны. Например, документация, которую практикующий специалист считал необходимой для инспектирования, может быть случайно уничтожена;
- (b) обстоятельств, относящихся к характеру или срокам выполнения работы практикующим специалистом. Например, физический процесс, который, по мнению практикующего специалиста, необходимо наблюдать, происходит ранее, чем было получено задание;
- (c) ограничений, наложенных ответственной стороной, лицом, проводящим количественную или качественную оценку, или заказчиком задания на практикующего специалиста, которые создают помехи в проведении им процедур, необходимых, по его мнению, в соответствующих обстоятельствах. Ограничения подобного рода могут иметь другое влияние на задание, такое как соображения практикующего специалиста о риске, присущем заданию, и процедуры принятия и продолжения заданий.

A156. Невозможность выполнения определенной процедуры не является ограничением объема, если практикующий специалист может получить достаточные надлежащие доказательства посредством выполнения альтернативных процедур.

A157. Процедуры, осуществляемые при выполнении заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, являются, по определению, ограниченными в сравнении с теми, что необходимы при выполнении заданий, обеспечивающих разумную уверенность. Известные ограничения, существовавшие до принятия задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, важны для того, чтобы установить, выполняются ли обязательные условия принятия задания, обеспечивающего уверенность, в частности, обладает ли задание такими характеристиками, как доступность доказательств (см. пункт 24(b)(iv)) и рациональная цель (см. пункт 24(b)(vi)). Если дальнейшие ограничения вводятся соответствующей стороной после того, как задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, будет принято, может быть необходимо отказаться от задания, если отказ от задания возможен согласно применимым законом или нормативным актам.

**Подготовка заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность**

*Форма заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункты 67–68)*

A158. Если выводы, выраженные в устной или иной форме, не подтверждены отчетом в письменной форме, они могут быть истолкованы неправильно. По этой причине практикующий специалист не представляет отчет в устной форме и не использует условные обозначения без одновременного представления полного заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, в письменной форме, которые всегда имеются в наличии при каждом представлении заключения в устной форме или использовании условных обозначений. Например, условное обозначение может быть связано гиперссылкой с размещенным в

Интернете заключением или отчетом по заданию, обеспечивающему уверенность, в письменной форме.

A159. В настоящем стандарте не устанавливается стандартный формат для представления всех заключений или отчетов по заданиям, обеспечивающим уверенность. Вместо этого стандарт определяет основные элементы, которые должны содержаться в заключении или отчете по заданиям, обеспечивающим уверенность. Данные заключения или отчеты составляются с учетом обстоятельств конкретного задания. Практикующий специалист может использовать заголовки, номера пунктов, средства оформления текста, например выделение полужирным шрифтом, а также прочие методы, чтобы заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, стали более понятными и легкими для чтения.

A160. С целью обеспечить эффективное информирование предполагаемых пользователей практикующий специалист может выбрать краткую или развернутую форму заключения или отчета. Заключения или отчеты в краткой форме обычно содержат лишь базовые элементы. Заключения или отчеты в развернутой форме содержат иную информацию и разъяснения, которые не влияют на вывод практикующего специалиста. Помимо базовых элементов, заключения или отчеты в развернутой форме могут содержать подробное описание условий задания, использовавшихся критериев, вопросов, которые привлекли внимание практикующего специалиста в отношении отдельных аспектов задания, подробную информацию об образовании и опыте практикующего специалиста и иных лиц, привлекавшихся к выполнению задания, раскрытие информации об уровнях существенности и в некоторых случаях рекомендации. Решение о включении любой такой информации принимается в зависимости от ее значимости для удовлетворения информационных потребностей предполагаемых пользователей. Как требуется согласно пункту 68, дополнительная информация должна быть ясно отделена от вывода практикующего специалиста и сформулирована таким образом, чтобы было ясно, что она не нацелена на изменение вывода.

*Содержание заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность*

Заголовок (см. пункт 69(a))

A161. Надлежащее название помогает определить характер заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность, и отличить его от отчетов, выпущенных другими лицами, например теми, кто не обязан соблюдать такие же этические требования, что и практикующий специалист.

Адресат (см. пункт 69(b))

A162. Указывается сторона или стороны, которым направляется заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность. Заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, обычно адресуется заказчику задания, но в некоторых случаях адресатом может быть иной предполагаемый пользователь.

Информация о предмете задания и оцениваемом предмете задания (см. пункт 69(c))

A163. Идентификация и описание информации о предмете задания и, в соответствующих случаях, самого предмета задания, что включает, например, следующее:

- момент или период, к которому относится количественная или качественная оценка предмета задания;
- когда применимо, наименование ответственной стороны или компонента ответственной стороны, к которому относится оцениваемый предмет задания;
- объяснение тех характеристик предмета задания или информации о предмете задания, о которых следует поставить в известность предполагаемых пользователей, а также объяснение того, какое влияние могут оказать данные характеристики на точность количественной или качественной оценки предмета задания относительно установленных критериев или как они могут повлиять на убедительность имеющихся доказательств. Например:
  - в какой степени информация о предмете задания является, скорее, качественной, а не количественной, скорее, объективной, а не субъективной или относится, скорее, к прошлым периодам, а не является прогнозной;

- какие изменения в предмете задания или в иных обстоятельствах задания оказывают влияние на сопоставимость информации о предмете задания за один период с такой информацией за следующий период.

#### Применимые критерии (см. пункт 69(d))

A164. В заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, определены критерии, на соответствие которым проводится количественная или качественная оценка предмета задания, чтобы предполагаемые пользователи могли понять, на какой основе был сформирован вывод практикующего специалиста. Заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, может включать применимые критерии или ссылаться на них, если они включены в информацию о предмете задания или содержатся в существующих источниках, доступных пользователям. Применительно к обстоятельствам может быть важно раскрыть следующую информацию:

- что является источником критериев, а также установлены ли они законом или нормативным актом или разработаны уполномоченными или признанными организациями экспертов в рамках надлежащей прозрачной процедуры, то есть являются ли они установленными критериями в контексте предмета задания (если нет, то необходимо включить пояснение, почему они считаются приемлемыми);
- какие были использованы методы оценки, если критерии допускают выбор из нескольких методов;
- были ли использованы значительные толкования при применении критериев к обстоятельствам данного задания;
- имели ли место изменения в применяемых методах оценки.

#### Неотъемлемые ограничения (см. пункт 69(e))

A165. Хотя в некоторых случаях можно ожидать, что пользователи заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, хорошо понимают неотъемлемые ограничения, в отдельных случаях, возможно, надлежит включить в заключение или отчет указание на это в явной форме. Например, в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, в отношении эффективности системы внутреннего контроля, возможно, надлежит отметить, что оценка эффективности за прошлые периоды не имеет значения для оценки, проводимой в будущие периоды, потому что существует риск того, что средства внутреннего контроля могут стать недостаточными из-за изменения условий, или отметить, что уровень соблюдения политики и выполнения процедур может снизиться.

#### Конкретная цель (см. пункт 69(f))

A166. В некоторых случаях применимые критерии, которые были использованы для количественной или качественной оценки оцениваемого предмета задания, могут быть разработаны в конкретных целях. Например, регулятор может потребовать от определенных юридических лиц использования конкретных применимых критериев, разработанных для регуляторных целей. Чтобы избежать непонимания, практикующий специалист предупреждает пользователей заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, об этом факте, и следовательно, информация о предмете задания не может использоваться для других целей.

A167. Помимо привлечения внимания, предусмотренного пунктом 69(f), практикующий специалист может счесть необходимым указать, что заключение или отчет предназначены исключительно для конкретных пользователей. В зависимости от закона или нормативного акта конкретной юрисдикции этой цели можно достичь путем ограничения распространения или использования заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. В случае если заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, может содержать ограничения подобного рода, отсутствие ограничения относительно определенных пользователей или целей само по себе не свидетельствует, что на практикующем специалисте лежит юридическая ответственность в отношении таких пользователей или целей. Возникновение юридической ответственности будет зависеть от правовых обстоятельств каждого конкретного случая и от соответствующей юрисдикции.

**Область ответственности (см. пункт 69(g))**

A168. Определение областей ответственности предназначено для информирования предполагаемых пользователей о том, что ответственная сторона отвечает за оцениваемый предмет задания, что лицо, проводящее количественную или качественную оценку, отвечает за количественную или качественную оценку оцениваемого предмета задания в отношении применимых критериев и что роль практикующего специалиста состоит в том, чтобы независимо сформировать вывод об информации о предмете задания.

**Выполнение заданий в соответствии с МСЗОУ 3000 (пересмотренным) и стандартами, относящимися к конкретному предмету задания (см. пункт 69(h))**

A169. Когда стандарт, относящийся к конкретному предмету задания, применяется только к части информации о предмете задания, может быть уместно дать ссылку как на настоящий стандарт, так и на стандарт, относящийся к конкретному предмету задания.

A170. Заявления, содержащие неясности или словесные ограничения (например, «задание осуществлено со ссылкой на МСЗОУ 3000»), могут вводить в заблуждение пользователей заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность.

**Применимые требования контроля качества (см. пункт 69(i))**

A171. Ниже приводится иллюстрация заявления в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, относительно применения требований контроля качества:

Аудиторская организация применяет Международный стандарт контроля качества 1 и, следовательно, поддерживает исчерпывающую систему контроля качества, в том числе подтвержденную задокументированными политикой и процедурами относительно соблюдения этических требований, профессиональных стандартов и применимых законодательных и нормативных требований.

**Соблюдение установленных требований независимости и других этических требований (см. пункт 69(j))**

A172. Ниже приводится иллюстрация заявления в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, относительно соблюдения этических требований:

Мы соблюдаем требование независимости и другие этические требования *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров*, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров, который основан на фундаментальных принципах честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессионального поведения.

**Краткий обзор выполненных работ (см. пункт А6, 69(k))**

A173. Краткий обзор выполненных работ помогает предполагаемому пользователю понять вывод практикующего специалиста. Для многих заданий, обеспечивающих уверенность, теоретически возможно неограниченное разнообразие процедур, однако на практике сложно их сформулировать четко и однозначно. На практике, впрочем, достаточно трудно довести их до сведения ясно и однозначно. Могут быть полезны в подготовке краткой информации другие значимые документы, выпущенные Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность.

A174. В тех случаях, когда ни в одном МСЗОУ не содержатся указания в отношении процедур сбора доказательств для конкретного предмета задания, такой обзор может содержать подробное описание выполненных работ. Может быть приемлемо включить в краткий обзор заявление о том, что проведенная работа включала оценку пригодности применимых критериев.

A175. В случае заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, краткий обзор выполненных работ обычно более детален, чем в случае заданий, обеспечивающих разумную уверенность, и отражает характер, сроки и объем процедур. Причина этого состоит в том, что оценка характера, сроков и объемов осуществленных процедур существенна для понимания вывода, выраженного в форме, которая передает, привлек ли основанный на выполненных процедурах существенный вопрос или вопросы внимание практикующего специалиста, чтобы заставить его полагать, что информация о предмете задания существенно искажена. Также может быть приемлемо указать в кратком обзоре выполненных работ определенные процедуры, которые не выполнялись, но выполнение которых обычно ожидается при выполнении заданий, обеспечивающих разумную уверенность. Впрочем, полная идентификация всех подобных процедур вряд ли возможна, поскольку от практикующего специалиста требуется выявление и

рассмотрение риска по заданию, который меньше, чем при выполнении заданий, обеспечивающих разумную уверенность.

A176. Факторы, принимаемые во внимание для определения уровня детализации, который будет обеспечен в кратком обзоре выполненных работ, могут включать:

- обстоятельства применительно к конкретной организации (например, отличающийся от обычного для этой отрасли характер деятельности организации);
- особые обстоятельства выполнения задания, влияющие на характер и объем выполненных процедур;
- ожидания предполагаемого пользователя относительно уровня детализации, который будет обеспечен в отчете и основан на рыночной практике, или применимых законодательных и нормативных актах.

A177. Важно, чтобы краткий обзор выполненных работ был написан объективно, чтобы позволить предполагаемым пользователям понять проделанную работу как основу вывода практикующего специалиста. В большинстве случаев обзор не будет включать полный детальный рабочий план, но, с другой стороны, важно, чтобы он не был настолько обобщен, чтобы быть неоднозначным, быть завышенным или приукрашенным.

Вывод практикующего специалиста (см. пункты 12(а)(i)а., 69(1))

A178. Примеры выводов, выражаемых в форме, уместной для задания, обеспечивающего разумную уверенность:

- когда вывод выражается на основе оцениваемого предмета задания и применимых критериев, используется следующая формулировка: «По нашему мнению, организация соблюдала во всех существенных отношениях требования законодательства XYZ»;
- когда вывод выражается в терминах информации о предмете задания и применимых критериев, используется следующая формулировка: «По нашему мнению, прогнозная информация о финансовых результатах деятельности организации подготовлена надлежащим образом во всех существенных отношениях на основе критериев XYZ»; или
- когда вывод выражается в терминах заявления, сделанного соответствующей стороной: «По нашему мнению, заявление [название соответствующей стороны] о том, что организация соблюдала требования законодательства XYZ, во всех существенных отношениях является достоверным» или «По нашему мнению, заявление [название соответствующей стороны] о том, что ключевые показатели деятельности представлены в соответствии с критериями XYZ, во всех существенных отношениях является достоверным».

A179. Может быть уместно информировать предполагаемых пользователей о контексте, в котором следует рассматривать вывод практикующего специалиста, когда заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, содержит разъяснения отдельных характеристик оцениваемого предмета задания, о которых следует знать предполагаемому пользователю. Вывод практикующего специалиста может содержать, например, такую формулировку: «Данный вывод сформирован на основе вопросов, рассмотренных в других разделах заключения (или отчета) по заданию, обеспечивающему уверенность, независимого практикующего специалиста».

A180. Примеры выводов, выражаемых в форме, уместной для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность:

- когда вывод выражается в терминах оцениваемого предмета задания и применимых критериев, используется следующая формулировка: «На основании осуществленных процедур и полученных доказательств наше внимание не привлекли никакие факты, которые заставили бы считать, что [название организации] не выполняет во всех существенных отношениях требования законодательства XYZ»;
- когда вывод выражается в терминах оцениваемого предмета задания и применимых критериев, используется следующая формулировка: «На основании осуществленных процедур и полученных доказательств нам не известно ни о каких существенных поправках, которые должны быть внесены в оценку ключевых показателей деятельности, для того чтобы привести их в соответствие с критериями XYZ»;



- когда вывод выражается в терминах заявления, сделанного соответствующей стороной: «На основании осуществленных процедур и полученных доказательств наше внимание не привлекли никакие факты, которые заставили бы считать, что заявление [соответствующей стороны] о том, что [название организации] выполняет во всех существенных отношениях требования законодательства XYZ, недостоверно».

A181. Формулировки выражений, которые могут быть применимы к оцениваемому предмету задания, включают, например, одну или несколько из следующих:

- применительно к заданиям на соблюдение – «соблюдая» или «в соответствии с»;
- применительно к заданиям, в которых применимые критерии описывают процесс или методологию подготовки или представления информации о предмете задания, – «надлежащим образом подготовлено»;
- применительно к заданиям, когда принципы достоверного представления воплощены в применимых критериях, – «достоверно отражено».

A182. Включение заголовков относящихся к разделам, содержащим модифицированные выводы и вопросы, которые привели к модификации, добавляет понятности заключению или отчету практикующего специалиста. Примеры соответствующих заголовков: «Вывод с оговоркой», «Отрицательный вывод», «Отказ от вывода» и «Основа для вывода с оговоркой», «Основа для отрицательного вывода».

Подпись практикующего специалиста (см. пункт 69(m))

A183. Подпись практикующего специалиста ставится либо от имени аудиторской организации, либо от имени практикующего специалиста, либо от имени аудиторской организации и от имени практикующего специалиста – в зависимости от требований конкретной юрисдикции. В дополнение к подписи практикующего специалиста в некоторых юрисдикциях от практикующего специалиста может потребоваться указать в заключении или отчете практикующего специалиста профессиональные квалификационные данные или регистрационные данные соответствующего лицензионного органа этой юрисдикции.

Дата (см. пункт 69(n))

A184. Включенная в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, дата информирует предполагаемых пользователей о том, что практикующий специалист рассмотрел влияние событий, которые произошли в период до этой даты, на информацию о предмете задания и на заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность,

*Ссылка на эксперта практикующего специалиста в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункт 70)*

A185. В некоторых случаях законом или нормативным актом может быть предусмотрено требование ссылаться на работу эксперта практикующего специалиста в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, например, для целей обеспечения прозрачности в государственном секторе. В некоторых обстоятельствах такая ссылка тоже может быть уместной, например для объяснения характера модификации вывода практикующего специалиста или в том случае, когда информация о работе эксперта интегрирована в развернутую форму представления заключения или отчета.

A186. Практикующий специалист несет ответственность только за сформированный вывод по заданию, обеспечивающему уверенность, при этом использование результатов работы, выполненной привлеченным им экспертом или иными специалистами в области заданий, обеспечивающих уверенность, не уменьшает объем такой ответственности. Тем более важно, если заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, содержит ссылку на эксперта практикующего специалиста, чтобы формулировки такого заключения или отчета не подразумевали, что ответственность практикующего специалиста уменьшается вследствие привлечения эксперта.

A187. Общие ссылки в развернутой форме представления заключения или отчета на то, что задание выполнялось соответствующим квалифицированным персоналом, включая сотрудников, экспертов по предмету задания и специалистов по заданиям, обеспечивающим уверенность, вряд ли может рассматриваться неверно, то есть как снижение ответственности. Возможность непонимания выше в случае свернутой формы представления заключения или отчета, в которой

присутствует минимум содержательной информации, или в случае, когда упоминается имя эксперта практикующего специалиста. Следовательно, в таких случаях могут потребоваться дополнительные разъяснения, чтобы избежать ситуации, когда заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, подразумевает, что ответственность практикующего специалиста снижена вследствие участия эксперта.

#### Немодифицированные и модифицированные выводы (см. пункты 74–77, Приложение)

A188. Термин «всеобъемлющий» описывает влияние искажений на информацию о предмете задания или возможное влияние искажений на информацию о предмете задания, которое не выявлено вследствие невозможности получить достаточные надлежащие доказательства. Всеобъемлющее влияние на информацию о предмете задания таково, что, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста:

- (a) не ограничено отдельными аспектами информации о предмете задания;
- (b) затрагивает или может затрагивать существенную часть информации о предмете задания, если влияние ограничивается отдельными элементами;
- (c) в отношении раскрытия информации – фундаментально для понимания предполагаемым пользователем информации о предмете задания.

A189. Характер вопросов и суждение практикующего специалиста о всеобъемлющем влиянии или возможном влиянии на информацию о предмете задания влияет на форму вывода, который должен быть сформирован.

A190. Примеры вывода с оговоркой и отрицательного вывода, а также отказа от вывода:

- вывод с оговоркой (например, для задания с ограниченной уверенностью при существенных искажениях): «На основании осуществленных процедур и полученных доказательств, за исключением обстоятельств, описанных в разделе «Основания для вывода с оговоркой» настоящего заключения, наше внимание не привлекли никакие факты, которые заставили бы считать, что [название организации] не выполняет во всех существенных отношениях требования законодательства XYZ»;
- отрицательный вывод (например, в случае существенного и всеобъемлющего искажения как для заданий, обеспечивающих разумную уверенность, так и для заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность): «Вследствие значимости вопросов, описываемых в разделе «Основа для отрицательного вывода», заявление [соответствующей стороны] не отражает достоверно то, что [название организации] выполняет требования законодательства XYZ»;
- отказ от вывода (например, в случае существования существенных и всеобъемлющих ограничений объема как для заданий, обеспечивающих разумную уверенность, так и для заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность): «Вследствие значимости вопросов, описываемых в разделе «Основа для отказа от вывода» нам не удалось получить достаточные надлежащие доказательства, чтобы сформировать вывод о заявлении [наименование соответствующей стороны]. Следовательно, мы не формируем вывод об этом заявлении».

A191. В некоторых случаях лицо, проводящее количественную или качественную оценку, может указывать и надлежащим образом описать то, что информация о предмете задания существенно искажена. Например, для задания по соблюдению лица, проводящее количественную или качественную оценку, может правильно описать несоблюдение. В подобных обстоятельствах пункт 76 требует, чтобы практикующий специалист привлек внимание предполагаемых пользователей путем описания существенных искажений, либо путем формирования вывода с оговоркой или отрицательного вывода, либо путем формирования вывода без оговорок, но с привлечением внимания к вопросу путем указания специальной ссылки в заключении или отчете по заданиям, обеспечивающим уверенность.

#### Прочие обязанности по информационному взаимодействию (см. пункт 78)

A192. Вопросы, которые могут быть надлежащими для того, чтобы быть доведенными до сведения ответственной стороны, лица, проводящего количественную или качественную оценку, заказчика задания или иного лица, включают недобросовестные действия или подозрения в недобросовестных действиях и предвзятость в подготовке информации о предмете задания.

**Документация (см. пункты 79–83)**

A193. Документирование включает аргументацию практикующего специалиста по всем значимым вопросам, требующим применения суждения, а также соответствующие выводы. Когда существуют сложные вопросы принципиального характера или требующие профессионального суждения, документация, которая включает существенные факты, которые известны практикующему специалисту на момент формирования вывода, может помочь подтвердить знание практикующего специалиста.

A194. Не является ни необходимым, ни практически осуществимым документирование каждого обсужденного вопроса или вынесенного профессионального суждения во время задания. Кроме того, практикующий специалист не обязан документировать отдельно (например, в контрольном перечне) факт соблюдения тех требований, соблюдение которых подтверждается документами, приобщенными к файлу по заданию. Практикующий специалист не обязан включать в документацию по заданию 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.

A195. Для применения профессионального суждения при оценке объема документации, которую необходимо подготовить и хранить, практикующий специалист может проанализировать, что требуется для того, чтобы обеспечить понимание выполненной работы и оснований для принятых принципиальных решений (а не всех аспектов задания в деталях) другим практикующим специалистом, который не имеет опыта участия в выполнении данного задания. Другой практикующий специалист может получить понимание аспектов задания в деталях только при обсуждении их с практикующим специалистом, подготовившим документацию.

A196. Документация может включать, в частности, записи относительно:

- каковы отличительные характеристики определенных статей или обстоятельств, в отношении которых проводилось тестирование;
- кто выполнял работу по заданию, с указанием даты, на которую такая работа была завершена;
- кто осуществил проверку выполненной работы по заданию, с указанием даты, на которую такая работа была завершена;
- какие значимые вопросы обсуждались с соответствующей стороной и другими лицами, в том числе касающиеся сути обсуждавшихся значимых вопросов, с указанием даты, места и участников обсуждения.

A197. Документация может включать, в частности, записи относительно:

- выявленных проблем в отношении соблюдения соответствующих этических требований и сведений, как они были разрешены;
- выводов по вопросу соблюдения тех требований независимости, которые применяются к конкретному заданию, а также соответствующих обсуждений с аудиторской организацией, которые поддерживают эти выводы;
- выводов, сделанных по вопросам принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения конкретных заданий;
- характер и объем консультаций, проведенных в рамках выполнения задания, и выводы по их результатам.

***Окончательное формирование файла по заданию***

A198. МСКК 1 (или другие профессиональные требования, или требования, основанные на законах или нормативных актах, не менее строгих, чем МСКК 1) требует установить политику и процедуры для заблаговременного завершения формирования файла по заданию.<sup>7</sup> Как правило, надлежащий срок для завершения формирования окончательного аудиторского файла

<sup>7</sup> МСКК 1, пункт 45.

составляет не более 60 дней с даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность.<sup>8</sup>

A199. Завершение окончательного формирования файла по заданию после даты заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность, представляет собой административную процедуру, не предполагающую выполнение каких-либо новых процедур или формирование новых выводов. Однако в процессе формирования файла по заданию в 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 файла по заданию;
- документирование доказательств, которые практикующий специалист собрал, обсудил и согласовал с соответствующими членами рабочей группы до даты заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность.

A200. МСКК 1 (или не менее строгие требования национального законодательства) требует от аудиторских организаций устанавливать политики и процедуры хранения документации по заданию.<sup>9</sup> Срок хранения информации о заданиях, обеспечивающих уверенность, обычно не менее пяти лет с даты заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> МСКК 1, пункт A54.

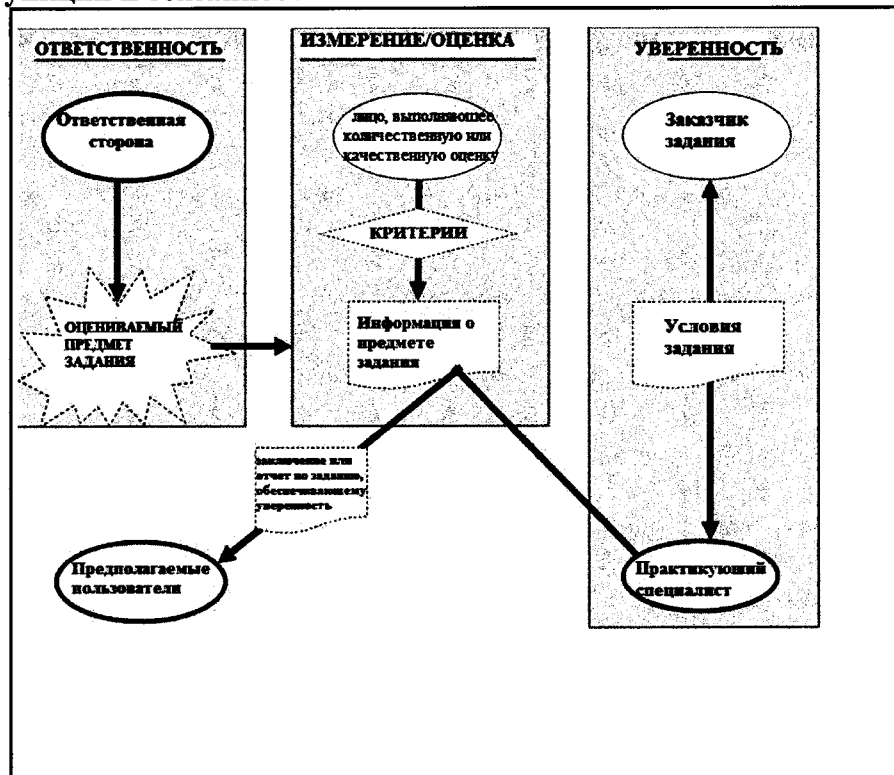
<sup>9</sup> МСКК 1, пункт 47.

<sup>10</sup> МСКК 1, пункт A61.

## Приложение

(См. пункты 2, А8, А11, А16, А36–А38)

## Функции и обязанности



1. В любом задании, обеспечивающем уверенность, участвуют по меньшей мере три независимые стороны – практикующий специалист, ответственная сторона и предполагаемые пользователи. В зависимости от обстоятельств задания отдельную функцию могут выполнять также лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, или заказчик задания.
2. На приведенной выше диаграмме показано, как перечисленные функции сторон связаны с заданием, обеспечивающим уверенность:
  - (a) ответственная сторона отвечает за оцениваемый предмет задания;
  - (b) лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, использует критерии для оценки или измерения оцениваемого предмета задания, результатом чего является информация о предмете задания;
  - (c) заказчик задания согласовывает условия задания с практикующим специалистом;
  - (d) практикующий специалист получает достаточные надлежащие доказательства для формирования вывода, предназначенного для повышения степени уверенности предполагаемых пользователей, за исключением ответственной стороны, к информации о предмете задания;
  - (e) предполагаемые пользователи принимают решения на основе информации о предмете задания. Предполагаемыми пользователями являются физическое лицо (физические лица), или организация (организации), или группа (группы) указанных лиц, которые, как полагает практикующий специалист, будут использовать подготовленное им заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность.
3. В отношении указанных функций можно сделать следующие замечания:
  - в каждом задании, обеспечивающем уверенность, помимо практикующего специалиста, есть еще, как минимум, ответственная сторона и предполагаемые пользователи;
  - практикующий специалист не может быть ответственной стороной, заказчиком задания или предполагаемым пользователем;

- в ходе задания по непосредственной оценке практикующий специалист также выступает в роли лица, выполняющего количественную или качественную оценку;
  - в ходе задания по подтверждению лицом, выполняющим количественную или качественную оценку, может являться ответственная сторона или какое-либо иное лицо, но не практикующий специалист;
  - в случае если практикующий специалист оценивал или измерял оцениваемый предмет задания с использованием критериев, задание представляет собой задание по непосредственной оценке; другая сторона, принимающая на себя ответственность за оценку или измерение, например, ответственная сторона, прилагающая к информации о предмете задания заявление, подтверждающее, что она принимает ответственность за эту информацию, не может заменить такое задание заданием по подтверждению;
  - ответственной стороной может являться заказчик задания;
  - во многих заданиях по подтверждению ответственная сторона может являться также лицом, выполняющим количественную или качественную оценку, и заказчиком задания; примером является ситуация, когда организация привлекает практикующего специалиста для выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в отношении подготовленного ею отчета о своей деятельности в области устойчивого развития. Примером того, когда ответственной стороной является не лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, является ситуация, когда практикующий специалист привлекается для выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в отношении отчета о деятельности частной организации в области устойчивого развития, который подготовила государственная организация;
  - в ходе задания по подтверждению лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, обычно предоставляет практикующему специалисту письменное заявление в отношении информации о предмете задания. В некоторых случаях практикующий специалист может оказаться не в состоянии получить такое заявление, например, когда лицом, выполняющим количественную или качественную оценку, не является заказчик задания;
  - ответственной стороной может быть кто-либо из предполагаемых пользователей, при этом он может быть не единственной ответственной стороной;
  - ответственная сторона, лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, и предполагаемые пользователи могут представлять как разные организации, так и одну и ту же организацию. Пример, иллюстрирующий последнее: при двухуровневой структуре совета директоров наблюдательный совет может потребовать обеспечить уверенность в информации, которую предоставляет исполнительный орган организации. Отношения между ответственной стороной, лицом, выполняющим количественную или качественную оценку, и предполагаемыми пользователями необходимо рассматривать в контексте каждого конкретного задания – они могут отличаться от отношений в рамках традиционно определяемых сфер ответственности. Например, высшее руководство организации (предполагаемый пользователь) может привлечь практикующего специалиста для выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в отношении конкретного аспекта деятельности организации, входящего в сферу непосредственной ответственности руководства нижестоящего уровня (ответственная сторона), но конечную ответственность за который несет именно высшее руководство;
  - предполагаемым пользователем может быть заказчик задания, который не является одновременно и ответственной стороной.
4. Вывод практикующего специалиста может быть сформулирован на основе:
- оцениваемого предмета задания и применимых критериев;
  - информации о предмете задания и применимых критериев;
  - заявления, сделанного соответствующей стороной.
5. Практикующий специалист и ответственная сторона могут договориться о применении к заданию принципов, заложенных в Международных стандартах заданий, обеспечивающих уверенность, если, кроме ответственной стороны, иных предполагаемых пользователей нет, но

выполнены все остальные требования Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность. В таких случаях отчет практикующего специалиста содержит заявление об ограничении использования такого отчета только ответственной стороной.

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ЗАДАНИЙ,  
ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ УВЕРЕННОСТЬ 3400**

(ранее МСА 810)

**«ПРОВЕРКА ПРОГНОЗНОЙ  
ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ»**

Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ)3400 «Проверка прогнозной финансовой информации» следует рассматривать вместе с Предисловием к Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг, в котором устанавливаются требования к применению МСЗОУ и сфера их применения.

**Введение**

1. Целью настоящего Международного стандарта заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) является установление стандартов и предоставление указаний для выполнения заданий по проверке прогнозной финансовой информации и выпуска соответствующих заключений, включая процедуры проверки допущений, основанных на наиболее точной оценке и гипотезе. Настоящий стандарт не применяется к проверке прогнозной финансовой информации, изложенной в обобщенном или описательном виде, например в разделе годового отчета организации, в котором приводится анализ и оценка руководством финансового положения и результатов деятельности, хотя многие из указанных в нем процедур могут подходить для такой проверки.
2. В ходе задания по проверке прогнозной финансовой информации аудитор должен получить достаточные надлежащие доказательства следующих факторов:
  - (a) того, что допущения руководства, основанные на наилучшей оценке, лежащие в основе прогнозной финансовой информации, не могут быть признаны необоснованными, а гипотезы (при наличии таких) соответствуют цели информации;
  - (b) того, подготовлена ли прогнозная финансовая информация надлежащим образом на основании допущений;
  - (c) того, представлена ли прогнозная финансовая информация надлежащим образом и раскрыты ли в должной мере все существенные допущения, включая четкое указание, основаны ли эти допущения на наиболее точных оценках или они являются гипотетическими;
  - (d) того, подготовлена ли прогнозная финансовая информация в соответствии с финансовой отчетностью за прошедшие периоды с использованием надлежащих принципов бухгалтерского учета.
3. Прогнозная финансовая информация – финансовая информация, основанная на допущениях в отношении событий, которые могут произойти в будущем, и возможных действий организации. Она в значительной степени субъективна по своему характеру, и ее подготовка требует использования профессионального суждения. Прогнозная финансовая информация может иметь форму прогноза или перспективной оценки либо представлять собой их сочетание, например прогноз на один год с указанием перспективной оценки на пять лет.
4. Прогноз – прогнозная финансовая информация, подготовленная на основании допущений в отношении будущих событий, которые должны произойти, согласно ожиданиям руководства, и



действий, которые руководство планирует предпринять на дату подготовки информации (допущения, основанные на наилучшей оценке).

5. Перспективная оценка – прогнозная финансовая информация, подготовленная на основании:
- (а) гипотетических допущений в отношении будущих событий и действий руководства, которые необязательно будут иметь место, например в случаях, когда некоторые организации находятся на начальном этапе ведения бизнеса или рассматривают возможность значительного изменения характера своей деятельности, или;
  - (б) сочетания наиболее точной оценки и гипотетических допущений.
- Такая информация показывает, какие последствия могли бы наступить на дату подготовки, если бы произошли данные события и действия (сценарий «что если»).
6. Прогнозная финансовая информация может включать финансовую отчетность или один или несколько элементов финансовой отчетности и может быть подготовлена:
- (а) в качестве внутреннего инструмента управления, например, для проведения оценки возможных капиталовложений, или
  - (б) для распространения среди третьих лиц, например, в виде:
    - проспекта, содержащего информацию для потенциальных инвесторов в отношении будущих ожиданий;
    - годового отчета, содержащего информацию для акционеров, регулирующих органов и иных заинтересованных сторон;
    - документа с информацией для кредиторов, который может включать, например, прогнозы движения денежных средств.
7. Руководство отвечает за подготовку и представление прогнозной финансовой информации, в том числе за указание и раскрытие допущений, на которых она основана. От аудитора может потребоваться проверка прогнозной финансовой информации и составление заключения по ней для повышения доверия к такой информации, независимо от того, предназначена ли она для использования третьими сторонами или для внутренних целей.

### **Уверенность аудитора в отношении прогнозной финансовой информации**

8. Прогнозная финансовая информация относится к событиям и действиям, которые еще не произошли и могут не произойти. Хотя могут иметь место доказательства, подтверждающие допущения, на которых основана прогнозная финансовая информация, такие доказательства, как правило, сами ориентированы на будущее и, следовательно, умозрительны по своей природе, в отличие от доказательств, обычно имеющихся при аудите финансовой информации за прошлые периоды. Следовательно, аудитор не может сформировать мнение в отношении того, будут ли достигнуты результаты, указанные в прогнозной финансовой информации.
9. Кроме того, с учетом типов доказательств, используемых при оценке допущений, на которых основывается прогнозная финансовая информация, аудитору может быть сложно обеспечить степень убежденности, достаточную для выражения мнения в форме позитивной уверенности о том, что допущения не содержат существенных искажений. Следовательно, согласно настоящему стандарту при составлении заключения в отношении обоснованности допущений руководства аудитор обеспечивает только средний уровень уверенности. Однако, если аудитор полагает, что им был получен надлежащий уровень удовлетворенности, он может выразить позитивную уверенность в отношении допущений.

### **Принятие задания**

10. Перед принятием задания по проверке прогнозной финансовой информации аудитор рассматривает, среди прочего, следующие вопросы:
- предполагаемое использование информации;
  - то, предназначена ли информация для общего или ограниченного распространения;
  - характер допущений, то есть являются ли они допущениями на основе наилучшей оценки или гипотезы;
  - элементы, которые должны быть включены в состав информации;

- охватываемый период.
11. Аудитор не должен принимать задание или должен отказаться от него, если допущения очевидно нереалистичны или если аудитор полагает, что прогнозная финансовая информация неприменима для целей ее предполагаемого использования.
  12. Аудитор и клиент должны согласовать условия задания. И организация, и аудитор заинтересованы в том, чтобы последний направил письмо о выполнении задания: это поможет избежать недоразумений, касающихся его. Письмо-соглашение об условиях задания должно содержать вопросы, изложенные в пункте 10, и указание об ответственности руководства за допущения и за предоставление аудитору всей соответствующей информации и исходных данных, использованных при разработке допущений.

### **Знание бизнеса**

13. Аудитор должен обладать достаточным знанием бизнеса, чтобы определить, были ли указаны все значимые допущения, необходимые для подготовки прогнозной финансовой информации. Аудитор также должен ознакомиться с процессом, используемым организацией для подготовки прогнозной финансовой информации, например, путем рассмотрения следующих вопросов:
  - средства внутреннего контроля за системой, используемой для подготовки прогнозной финансовой информации, а также знания и опыт лиц, участвующих в ее подготовке;
  - характер документации, подготовленной организацией в подтверждение допущений руководства;
  - степень использования статистических, математических методов и автоматизированных средств;
  - методы, используемые для разработки и применения допущений;
  - точность прогнозной финансовой информации, подготовленной в прошедшие периоды, и причины значительных отклонений.
14. Аудитор должен рассмотреть, насколько обоснованно использование финансовой информации организации прошедших периодов. Аудитору необходимо изучить финансовую информацию организации прошедших периодов, чтобы оценить, подготовлена ли прогнозная финансовая информация на основе тех же принципов, что и финансовая информация прошедших периодов, и предоставить исторические данные для рассмотрения допущений руководства. Например, аудитору необходимо установить, проводился ли аудит или обзорная проверка соответствующей информации прошедших периодов и использовались ли приемлемые принципы бухгалтерского учета при ее подготовке.
15. Если заключение по результатам аудита или обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов не являются немодифицированными или если организация находится на начальном этапе своей деятельности, аудитор рассматривает связанные с этим факты и их влияние на проверку прогнозной финансовой информации.

### **Охватываемый период**

16. Аудитор должен учитывать период, охватываемый прогнозной финансовой информацией. Поскольку по мере увеличения продолжительности охватываемого периода допущения приобретают все более умозрительный характер, способность руководства составить допущения на основе наилучшей оценки уменьшается. Период не должен выходить за временные рамки, в пределах которых у руководства имеются разумные основания для использования допущений. Ниже приводятся некоторые факторы, которые применяются при рассмотрении аудитором периода времени, охватываемого прогнозной финансовой информацией:
  - операционный цикл: например, в случае крупного строительного проекта охватываемый период может зависеть от времени, необходимого для завершения проекта;
  - степень надежности допущений: например, если организация выпускает новый продукт, охватываемый прогнозный период может быть коротким и разбитым на небольшие сегменты, такие как недели или месяцы. Однако в том случае, если единственным видом

бизнеса организации является владение имуществом на условиях долгосрочной аренды, относительно длительный прогнозный период может быть обоснованным;

- требования пользователей: например, прогнозная финансовая информация может подготавливаться в связи с подачей заявления о выдаче кредита на период, необходимый для получения достаточных средств для его погашения. В других случаях информация может подготавливаться для инвесторов в связи с продажей облигаций, чтобы показать, как предполагается использовать поступления в последующем периоде.

### Процедуры проверки

17. При определении характера, сроков и объема процедур проверки аудитор должен учитывать следующее:
  - (a) вероятность существенного искажения;
  - (b) знания, полученные в рамках выполнения предыдущих заданий;
  - (c) компетентность руководства с точки зрения подготовки прогнозной финансовой информации;
  - (d) степень влияния суждений руководства на прогнозную финансовую информацию;
  - (e) качество и надежность исходных данных.
18. Аудитор оценивает источник и надежность доказательств, подтверждающих допущения руководства, основанные на наиболее точных оценках. Достаточные надлежащие доказательства, подтверждающие такие допущения, могут быть получены из внутренних и внешних источников, включая рассмотрение допущений в свете информации прошлых периодов и оценку того, основываются ли они на планах, которые организация может выполнить.
19. При использовании гипотетических допущений аудитор рассматривает вопрос о том, были ли приняты во внимание все значительные последствия использования таких допущений. Например, если принимается допущение о росте продаж, превышающем текущие производственные мощности организации, прогнозная финансовая информация должна включать необходимые инвестиции в увеличение производственных мощностей или затраты на использование альтернативных средств, которые позволят обеспечить ожидаемый уровень продаж, например привлечение субподрядчиков.
20. Несмотря на то, что получение доказательств, подтверждающих гипотетические допущения, не является необходимым, аудитор должен удостовериться в том, что они соответствуют цели прогнозной финансовой информации и нет причины полагать, что они явно нереалистичны.
21. Аудитор должен удостовериться в том, что прогнозная финансовая информация подготовлена надлежащим образом на основе допущений руководства, например, посредством проведения технических проверок, таких как пересчет и анализ внутренней непротиворечивости, то есть того, что действия, которые руководство планирует предпринять, совместимы друг с другом и нет никаких расхождений в определении сумм, основанных на традиционно переменных факторах (например, на процентной ставке).
22. Аудитор обращает особое внимание на то, в какой степени области, особенно чувствительные к переменным факторам, окажут существенное влияние на результаты, отраженные в прогнозной финансовой информации. От этого будет зависеть, в каком объеме аудитор должен собирать надлежащие доказательства. Это также повлияет на оценку аудитором надлежащего характера и степени достаточности раскрытия информации.
23. Если аудитор привлечен для проверки одного или нескольких элементов прогнозной финансовой информации, например отдельного финансового отчета, важно, чтобы он рассмотрел его взаимосвязь с другими компонентами финансовой отчетности.
24. В случае, когда в состав прогнозной финансовой информации входит истекшая часть текущего периода, аудитор рассматривает, в каком объеме ему необходимо применить процедуры к информации прошлых периодов. Процедуры будут зависеть от обстоятельств, например от продолжительности истекшей части прогнозного периода.
25. Аудитор должен получить письменные представления руководства в отношении планируемого использования прогнозной финансовой информации, полноты

значительных допущений руководства и принятия руководством ответственности за прогнозную финансовую информацию.

### **Представление и раскрытие**

26. При оценке представления и раскрытия прогнозной финансовой информации, в дополнение к определенным требованиям всех соответствующих положений законодательства, нормативных актов или профессиональных стандартов, аудитору необходимо учитывать следующее:
- (a) является ли представление прогнозной финансовой информации информативным и не вводит ли оно пользователей в заблуждение;
  - (b) приводится ли ясное описание учетной политики в примечаниях к прогнозной финансовой информации;
  - (c) раскрыты ли допущения надлежащим образом в примечаниях к прогнозной финансовой информации. Необходимо четко указать, являются ли допущения руководства основанными на наилучших оценках или гипотезе, и, если допущения делаются в областях, которые имеют существенный характер и подвержены высокой степени неопределенности, информация о такой неопределенности и, следовательно, степени подверженности результатов изменениям должна быть раскрыта в достаточном объеме;
  - (d) раскрыта ли дата, на которую была подготовлена прогнозная финансовая информация. Руководство должно подтвердить, что допущения являются надлежащими на эту дату, даже если исходная информация могла быть собрана в течение периода времени;
  - (e) четко ли указано основание для установления значений в диапазонах и не является ли выбор диапазона предвзятым или заведомо ложным, если результаты, отраженные в прогнозной финансовой информации, представлены в форме диапазона;
  - (f) раскрыты ли все изменения в учетной политике после самой последней финансовой отчетности за прошедшие периоды вместе с причиной таких изменений и их влиянием на прогнозную финансовую информацию.

### **Заключение о проверке прогнозной финансовой информации**

27. Заключение аудитора о проверке прогнозной финансовой информации должен содержать следующие элементы:
- (a) заголовок;
  - (b) адресат;
  - (c) определение прогнозной финансовой информации;
  - (d) ссылка на МСЗОУ или соответствующие национальные стандарты либо правила, применимые к проверке прогнозной финансовой информации;
  - (e) заявление о том, что руководство несет ответственность за прогнозную финансовую информацию, включая допущения, на которых она основана;
  - (f) если применимо, ссылка на цель и (или) ограниченное распространение прогнозной финансовой информации;
  - (g) заявление, выражающее негативную уверенность в отношении того, являются ли допущения разумным основанием для прогнозной финансовой информации;
  - (h) мнение относительно того, подготовлена ли прогнозная финансовая информация надлежащим образом на основе допущений и представлена ли она в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
  - (i) надлежащие оговорки в отношении возможности достижения результатов, указанных в прогнозной финансовой информации;
  - (j) дата заключения, которая должна представлять собой дату завершения процедур;
  - (k) адрес аудитора;
  - (l) подпись.

(m) В таком заключении должно быть:

- на основании проверки доказательств, подтверждающих допущения, указано, были ли выявлены аудитором факторы, которые могут служить основанием для того, чтобы полагать, что допущения не являются разумным основанием для прогнозной финансовой информации;
- выражено мнение относительно того, подготовлена ли прогнозная финансовая информация надлежащим образом на основе допущений и представлена ли она в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- указано, что:
  - фактические результаты, с большой вероятностью, будут отличаться от прогнозной финансовой информации, так как предполагаемые события часто не происходят согласно ожиданиям, и отклонения могут быть существенными. Также, когда прогнозная финансовая информация выражена в виде диапазона значений, должно быть указано, что нет никакой уверенности в том, что фактические результаты окажутся в пределах этого диапазона;
  - в случае перспективной оценки: прогнозная финансовая информация подготовлена (указать цель) с использованием ряда допущений, включающих гипотетические допущения в отношении будущих событий и действий руководства, которые, согласно ожиданиям, необязательно должны произойти или будут предприняты. Следовательно, пользователи предупреждены о том, что прогнозная информация не должна использоваться для иных целей, кроме указанных.

28. Ниже приводится пример выдержки из немодифицированного заключения о прогнозе:

Мы провели проверку прогноза<sup>1</sup> в соответствии с Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность, применимым к проверкам прогнозной финансовой информации. Руководство несет ответственность за составление прогноза, включая допущения, изложенные в Примечании X, на основании которых он был подготовлен.

В результате проверки подтверждающих допущения доказательств мы не выявили каких-либо фактов, которые дают основания полагать, что указанные допущения не создают разумной основы для данной перспективной оценки, исходя из того, что (приведите или дайте ссылку на гипотезу). Кроме того, по нашему мнению, прогноз подготовлен надлежащим образом на основании допущений и представлен в соответствии с ...<sup>2</sup>

Фактические результаты, по всей вероятности, будут отличаться от прогноза, так как во многих случаях предполагаемые события необязательно происходят согласно ожиданиям, и отклонения могут быть существенными.

29. Ниже приводится пример выдержки из немодифицированного заключения о перспективной оценке:

Мы провели проверку перспективной оценки<sup>3</sup> в соответствии с Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность, применимым к проверкам прогнозной финансовой информации. Руководство несет ответственность за перспективную оценку, включая допущения, изложенные в Примечании X, на основании которых они были подготовлены.

Настоящая перспективная оценка была подготовлена для (укажите цель). Так как организация находится на начальном этапе своей деятельности, перспективная оценка подготовлена с использованием ряда допущений, включающих гипотетические допущения в отношении будущих событий и действий руководства, которые, согласно ожиданиям, необязательно должны произойти или будут предприняты. Следовательно,

<sup>1</sup> Включите название организации, период, охватываемый прогнозом, и предоставьте соответствующую ссылку, например, на номера страниц или на отдельные отчеты.

<sup>2</sup> Укажите соответствующую концепцию подготовки финансовой отчетности.

<sup>3</sup> Включите название организации, период, охватываемый перспективной оценкой, и предоставьте соответствующую ссылку, например, на номера страниц или на отдельные отчеты.

пользователи предупреждены о том, что данная перспективная оценка может быть неприменима для иных целей, кроме указанных выше.

В результате проверки подтверждающих допущения доказательств мы не выявили каких-либо фактов, которые дают основания полагать, что указанные допущения не создают разумной основы для данной перспективной оценки, исходя из того, что (приведите или дайте ссылку на гипотетическое допущение). Кроме того, по нашему мнению, перспективная оценка подготовлена надлежащим образом на основании допущений и представлена в соответствии с ...<sup>4</sup>

Даже если события, ожидаемые согласно гипотетическим допущениям, изложенным выше, произойдут, фактические результаты, тем не менее, по всей вероятности, будут отличаться от перспективной оценки, так как некоторые ожидаемые события во многих случаях необязательно происходят согласно ожиданиям, и отклонения могут быть существенными.

30. Если аудитор полагает, что представление и раскрытие прогнозной финансовой информации не является достаточным, он должен сформировать мнение с оговоркой или отрицательное мнение в заключении о прогнозной финансовой информации или отказаться от задания в установленном порядке. Примером может служить случай, когда финансовая информация не раскрывает надлежащим образом последствия допущений, крайне подверженных изменениям.
31. Если аудитор полагает, что одно или несколько значительных допущений не являются разумным основанием для прогнозной финансовой информации, подготовленной исходя из допущений, основанных на наиболее точных оценках, или что одно или несколько значительных допущений не являются разумным основанием для прогнозной финансовой информации с учетом гипотетических допущений, он должен сформировать отрицательное мнение в заключении о прогнозной финансовой информации или отказаться от задания.
32. Если на проверку влияют условия, препятствующие применению одной или нескольких процедур, которые считаются необходимыми в указанных обстоятельствах, аудитор должен отказаться от задания или отказаться от формирования мнения и описать ограничение по объему работ в заключении о прогнозной финансовой информации.

---

<sup>4</sup> См. сноску 2.

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ЗАДАНИЙ,  
ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ УВЕРЕННОСТЬ 3402**  
**«ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРА ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ,  
ОБЕСПЕЧИВАЮЩЕЕ УВЕРЕННОСТЬ, О СРЕДСТВАХ КОНТРОЛЯ  
ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ»**

Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации» следует рассматривать вместе с *Предисловием к Международным стандартам контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг*, которое устанавливает область применения Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность.

## **Введение**

### **Сфера применения настоящего стандарта**

1. Настоящий Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) применяется к заданиям, обеспечивающим уверенность, которые выполняются практикующим специалистом<sup>1</sup> с целью предоставления заключения для организаций-пользователей и их аудиторов в отношении средств контроля, вероятно относящихся к системе внутреннего контроля организации-пользователя, в отношении подготовки финансовой отчетности. Он дополняет МСА 402<sup>2</sup>, так как заключения, подготовленные в соответствии с настоящим стандартом, могут обеспечивать надлежащие доказательства согласно МСА 402 (см. пункт A1).
2. Согласно *Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенность* (Концепция заданий, обеспечивающих уверенность), задания, обеспечивающие уверенность, могут быть «заданиями, обеспечивающими разумную уверенность» и «заданиями, обеспечивающими ограниченную уверенность»; задания, обеспечивающие уверенность, могут быть «заданиями, по подтверждению» или «заданиями по непосредственной оценке»<sup>3</sup>. Настоящий стандарт применяется только к заданиям, обеспечивающим разумную уверенность, по подтверждению<sup>4</sup>.
3. Настоящий стандарт применяется только в тех случаях, когда обслуживающая организация несет ответственность за надлежащую структуру средств контроля или по иным основаниям может формировать подтверждение в отношении структуры средств контроля. Настоящий стандарт не применяется к заданиям, обеспечивающим уверенность:
  - (a) цель которых состоит в предоставлении заключения о том, функционируют ли средства контроля обслуживающей организации согласно описанию, или
  - (b) цель которых состоит в том, чтобы предоставить заключение о средствах контроля обслуживающей организации, не являющихся средствами контроля, связанными с услугой, вероятно имеющей отношение к системе внутреннего контроля организации-пользователя, в отношении подготовки финансовой отчетности (например, о средствах контроля, которые влияют на производство или контроль качества организаций-пользователей).

Тем не менее настоящий стандарт содержит некоторые указания в отношении таких заданий, выполняемых в соответствии с МСЗОУ 3000(пересмотренным) (см. пункт A2).

<sup>1</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, иные чем аудит или обзорная проверка финансовой информации прошедших периодов», пункт 12(г).

<sup>2</sup> МСА 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации».

<sup>3</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 12.

<sup>4</sup> Пункты 13 и 53(к) настоящего стандарта.

4. В дополнение к выпуску заключения, обеспечивающего уверенность в отношении средств контроля, аудитор обслуживающей организации может также привлекаться к подготовке перечисленных далее отчетов, к которым настоящий стандарт не применяется:
- (a) отчет об операциях или остатках по счетам организации-пользователя, учет которых ведет обслуживающая организация;
  - (b) отчет о результатах выполнения согласованных процедур в отношении средств контроля обслуживающей организации.

*Взаимосвязь с МСЗОУ 3000 (пересмотренным), другими профессиональными стандартами и другими требованиями*

5. При выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, которые не являются аудитом или обзорной проверкой финансовой информации прошедших периодов, аудитор обслуживающей организации должен выполнять требования МСЗОУ 3000 (пересмотренного) и настоящего стандарта. Настоящий стандарт расширяет положения о том, как МСЗОУ 3000 (пересмотренный) должен применяться к заданиям, обеспечивающим разумную уверенность, с предоставлением заключений о средствах контроля обслуживающей организации. Концепция выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, которая определяет и описывает элементы и цели задания, обеспечивающего уверенность, является контекстом для понимания настоящего стандарта и МСЗОУ 3000 (пересмотренного).
6. Соблюдение требований МСЗОУ 3000 (пересмотренного) предусматривает, в том числе, соблюдение аудитором обслуживающей организации частей А и Б Кодекса этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекса СМСЭБ) в связи с выполнением заданий по обеспечению уверенности, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем требования Кодекса СМСЭБ.<sup>5</sup> Кроме того, также требуется, чтобы руководитель задания был участником аудиторской организации, применяющей МСКК 1<sup>6</sup>, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем МСКК 1.

**Дата вступления в силу**

7. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении заключений аудиторов обслуживающих организаций, обеспечивающих уверенность, за периоды, заканчивающиеся 15 июня 2011 года или после указанной даты.

**Цели**

8. Перед аудитором обслуживающей организации стоят следующие цели:
- (a) получить разумную уверенность в том, что во всех существенных отношениях на основании соответствующих критериев:
    - (i) описание обслуживающей организацией ее системы достоверно отражает систему в том виде, в каком она была разработана и применялась в течение указанного периода (или применительно к заключению первого типа, по состоянию на указанную дату);
    - (ii) средства контроля, относящиеся к целям средств контроля, заявленным в описании обслуживающей организацией ее системы, были должным образом организованы в течение указанного периода (или, применительно к заключению первого типа, по состоянию на указанную дату);
    - (iii) средства контроля, если они включены в объем задания, функционировали эффективно настолько, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что цели контроля, заявленные в описании обслуживающей организацией ее системы, достигались в течение всего указанного периода;
  - (b) предоставить заключение по вопросам, указанным в пункте (a), в соответствии с обнаруженными аудитором обслуживающей организации фактами.

<sup>5</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 3(a), 20 и 34.

<sup>6</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 3(b) и 31(a). 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».



## Определения

9. Для целей настоящего стандарта следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (a) Метод исключения – метод, применяемый к услугам субподрядчика обслуживающей организации, при котором подготовленное обслуживающей организацией описание ее системы включает информацию о характере услуг, оказываемых субподрядчиком обслуживающей организации, но не включает информацию о соответствующих целях средств контроля субподрядчика обслуживающей организации и связанных с ними средствах контроля, которые также исключены из объема задания аудитором обслуживающей организации. Описание обслуживающей организацией ее системы и объем задания аудитора обслуживающей организации охватывают средства контроля обслуживающей организации, используемые для мониторинга эффективности средств контроля субподрядчика обслуживающей организации, которые могут включать проведение обслуживающей организацией анализа заключения, обеспечивающего уверенность в отношении средств контроля субподрядчика обслуживающей организации.
  - (b) Дополнительные средства контроля в организации-пользователе – средства контроля, которые, как полагает обслуживающая организация при организации своих услуг, будут внедрены организациями-пользователями и которые заявлены в описании обслуживающей организацией ее системы, если они необходимы для достижения целей средств контроля.
  - (c) Цель контроля – цель или задача определенного аспекта системы контроля. Цели контроля связаны с рисками, которые средства контроля должны уменьшать.
  - (d) Средства контроля обслуживающей организации – средства контроля за достижением цели контроля, которая включена в заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность (см. пункт A3).
  - (e) Средства контроля субподрядчика обслуживающей организации – средства контроля субподрядчика обслуживающей организации, обеспечивающие разумную уверенность в достижении цели внутреннего контроля.
  - (f) Критерии – контрольные показатели, используемые для измерения или оценки предмета задания, включая, если применимо, контрольные показатели для представления и раскрытия.
  - (g) Метод включения – метод, применяемый к услугам субподрядчика обслуживающей организации, при котором подготовленное обслуживающей организацией описание ее системы включает информацию о характере услуг, оказываемых субподрядчиком обслуживающей организации, а также сведения о соответствующих целях внутреннего контроля субподрядчика обслуживающей организации и связанных с ними средств контроля, которые также входят в объем работ по заданию аудитора обслуживающей организации (см. пункт A4).
  - (h) Служба внутреннего аудита – функциональное подразделение организации, которое выполняет задания, обеспечивающие уверенность, ведет консультационную деятельность, направленную на то, чтобы оценивать и улучшать эффективность корпоративного управления организации, риск-менеджмент и процессы системы внутреннего контроля.
  - (i) Внутренние аудиторы – физические лица, которые осуществляют деятельность в рамках службы внутреннего аудита. Внутренние аудиторы могут являться сотрудниками департамента внутреннего аудита или аналогичной службы.
  - (j) Заключение в отношении описания и структуры средств контроля в обслуживающей организации (в настоящем стандарте используется название «заключение первого типа») – заключение, в состав которого входит:
    - (i) описание обслуживающей организацией ее системы;
    - (ii) письменное подтверждение обслуживающей организации в отношении того, что во всех существенных отношениях и на основании соответствующих критериев:
      - a. описание достоверно отражает систему обслуживающей организации, которая была разработана и внедрена на указанную дату;

- b. средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в подготовленном обслуживающей организацией описании ее системы, были должным образом организованы на указанную дату;
  - (iii) заключение аудитора обслуживающей организации, содержащее вывод, обеспечивающий разумную уверенность в отношении вопросов, указанных в пунктах (ii)a–b выше.
- (k) Заключение в отношении описания, структуры и операционной эффективности средств контроля обслуживающей организации (в настоящем стандарте используется название «заключение второго типа») – заключение, в состав которого входит:
- (i) описание обслуживающей организацией ее системы;
  - (ii) письменное подтверждение обслуживающей организации в отношении того, что во всех существенных отношениях и на основании соответствующих критериев:
    - a. описание достоверно отражает систему обслуживающей организации, как она была разработана и внедрена, в течение указанного периода;
    - b. средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в описании обслуживающей организацией ее системы, были должным образом организованы в течение указанного периода;
    - c. средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в описании обслуживающей организацией ее системы, эффективно функционировали в течение указанного периода;
  - (iii) заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, которое:
    - a. обеспечивает вывод в отношении разумной уверенности по вопросам, указанным в пунктах (ii)a–c выше;
    - b. включает описание тестов средств контроля и их результатов.
- (l) Аудитор обслуживающей организации – практикующий специалист, который по запросу обслуживающей организации предоставляет заключение, обеспечивающее уверенность в отношении средств контроля обслуживающей организации.
- (m) Обслуживающая организация – организация, являющаяся третьей стороной (или сегмент организации, являющейся третьей стороной) и предоставляющая услуги организациям-пользователям, вероятно относящимся к системе внутреннего контроля организации-пользователя, в отношении подготовки финансовой отчетности.
- (n) Подтверждение обслуживающей организации – письменное подтверждение в отношении вопросов, указанных в пункте 9(k)(ii) (или в пункте 9(j)(ii) для заключения первого типа).
- (o) Система обслуживающей организации (или система) – политика и процедуры, разработанные и внедренные обслуживающей организацией для предоставления организациям-пользователям услуг, в отношении которых аудитор обслуживающей организации предоставляет заключение, обеспечивающее уверенность. Описание обслуживающей организацией ее системы содержит информацию об оказываемых услугах, о периоде или (применительно к заключению первого типа) дате, к которым относится описание, целях внутреннего контроля и соответствующих средствах контроля.
- (p) Субподрядчик обслуживающей организации – обслуживающая организация, используемая другой обслуживающей организацией для оказания некоторых услуг, которые предоставляются организациям-пользователям и которые, по всей вероятности, относятся к средствам внутреннего контроля организаций-пользователей, связанным с подготовкой финансовой отчетности.
- (q) Тест средств контроля – процедура, предназначенная для оценки операционной эффективности средств контроля при достижении целей контроля, заявленных в описании обслуживающей организацией ее системы.

- (r) Аудитор организации-пользователя – аудитор, который проводит аудит и предоставляет заключение о финансовой отчетности организации-пользователя.<sup>7</sup>
- (s) Организация -пользователь – организация, которая использует обслуживающую организацию.

## Требования

### МСЗОУ 3000 (пересмотренный)

- 10. Аудитор обслуживающей организации не должен заявлять о соблюдении настоящего стандарта, если он не выполняет все требования настоящего стандарта и МСЗОУ 3000 (пересмотренного).

### Этические требования

- 11. Аудитор обслуживающей организации должен соблюдать соответствующие этические требования, установленные частями А и Б Кодекса СМСЭБ в рамках заданий, обеспечивающих уверенность или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем требования Кодекса СМСЭБ (см. пункт А5).

### Руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление

- 12. В тех случаях, когда в соответствии с настоящим стандартом аудитор обслуживающей организации обязан направить запрос, потребовать предоставления письменного разъяснения, проинформировать или иным образом вступить во взаимодействие с обслуживающей организацией, он должен определить соответствующее лицо (соответствующих лиц) в составе руководства или структуры управления обслуживающей организации, с которыми следует взаимодействовать. В этом случае аудитор должен рассмотреть, какое именно лицо или какие лица несут соответствующую ответственность за возникшие вопросы и осведомлены о них (см. пункт А6).

### Принятие и (или) продолжение отношений с клиентом

- 13. Прежде чем принять или продолжить задание, аудитор обслуживающей организации должен:
  - (a) определить:
    - (i) имеет ли аудитор обслуживающей организации необходимые возможности и компетенцию для выполнения задания (см. пункт А7);
    - (ii) являются ли, согласно ожиданию практикующего специалиста, критерии, которые обслуживающая организация применяет для описания ее системы, надлежащими и доступными для организаций-пользователей и их аудиторов;
    - (iii) не являются ли объем работ по заданию и описание обслуживающей организацией ее системы настолько ограниченными, что они вряд ли окажутся полезными для организаций-пользователей и их аудиторов;
  - (b) получить согласие обслуживающей организации в отношении того, что она признает и понимает свою ответственность:
    - (i) за подготовку описания ее системы и прилагаемое подтверждение обслуживающей организации, в том числе за полноту, точность и метод представления указанного описания и подтверждения (см. пункт А8);
    - (ii) наличие разумных оснований для подтверждений обслуживающей организации, представленных вместе с описанием системы (см. пункт А9);
    - (ii) указание в подтверждении обслуживающей организации критериев, использованных для подготовки описания системы;
    - (iii) указание в описании системы:
      - а. целей внутреннего контроля;

<sup>7</sup> При наличии субподрядчика обслуживающей организации аудитор обслуживающей организации, использующей услуги субподрядчика обслуживающей организации, также является аудитором организации-пользователя.

- b. в тех случаях, когда цели определены законами или нормативными актами либо другой стороной (например, группой пользователей или профессиональной организацией), указание стороны, которая их определила;
- (iv) выявление рисков, угрожающих достижению целей внутреннего контроля, заявленных в описании системы, а также разработку и внедрение средств контроля, обеспечивающих разумную уверенность в том, что эти риски не помешают достижению целей внутреннего контроля, заявленных в описании системы, и, следовательно, что заявленные цели внутреннего контроля будут достигнуты (см. пункт A10);
- (v) предоставление аудитору обслуживающей организации:
  - a. доступа ко всей информации, такой как бухгалтерские записи, документация и иные сведения, включая соглашения об уровне обслуживания, о которых известно обслуживающей организации и которые имеют отношение к описанию обслуживающей организацией ее системы и к прилагаемому подтверждению обслуживающей организации;
  - b. дополнительной информации, которая может быть запрошена аудитором обслуживающей организации у обслуживающей организации для целей выполнения задания, обеспечивающего уверенность;
  - c. неограниченного доступа к лицам внутри обслуживающей организации, от которых аудитору обслуживающей организации необходимо получить доказательства.

#### *Принятие изменений в условиях задания*

14. Если обслуживающая организация просит внести изменения в объем работ по заданию до его завершения, аудитор обслуживающей организации должен удостовериться в том, что такое изменение обоснованно (см. пункты A11–A12).

#### **Определение пригодности критериев**

15. Аудитор обслуживающей организации должен определить, использовала ли обслуживающая организация соответствующие критерии при подготовке описания ее системы, при оценке надлежащего характера структуры средств контроля и, применительно к заключению второго типа, при оценке эффективности функционирования средств контроля.
16. При определении пригодности критериев для оценки подготовленного обслуживающей организацией описания ее системы аудитор обслуживающей организации должен установить, включают ли критерии как минимум следующее:
- (a) отражает ли описание, каким образом была разработана и внедрена система обслуживающей организации, включая, если необходимо:
    - (i) виды предоставленных услуг, в том числе, если необходимо, виды обработанных операций;
    - (ii) процедуры, используемые в рамках как систем информационных технологий, так и неавтоматизированных систем, с помощью которых предоставляются услуги, включая, если необходимо, процедуры, посредством которых операции инициируются, учитываются, обрабатываются, корректируются по мере необходимости и переносятся в отчеты и другие информационные источники, подготавливаемые для организаций-пользователей;
    - (iii) соответствующие записи и подтверждающую информацию, включая, если необходимо, данные бухгалтерского учета, подтверждающую информацию и специальные счета, которые используются для инициирования, учета, обработки операций и включения их в отчеты; а также корректировку неправильных данных и процесс переноса в отчеты и другие информационные источники, подготавливаемые для организаций-пользователей;
    - (iv) как система обслуживающей организации учитывает значительные события и условия, не являющиеся операциями;

- (v) процесс, используемый для подготовки заключения и другой информации для организаций-пользователей;
  - (vi) установленные цели внутреннего контроля и средства контроля, предназначенные для достижения этих целей;
  - (vii) дополнительные средства контроля в организации-пользователе, предусмотренные при разработке средств контроля;
  - (viii) другие аспекты контрольной среды обслуживающей организации, процесса оценки рисков, информационной системы (включая соответствующие бизнес-процессы) и информационного взаимодействия, контрольных действий и мониторинга средств контроля, применимые к предоставляемым услугам;
- (b) применительно к заключению второго типа: содержит ли описание соответствующую информацию об изменениях в системе обслуживающей организации в течение периода, за который предоставляется описание;
- (c) не содержит ли описание пропусков или искажений информации, касающейся области применения описываемой обслуживающей организацией ее системы, при этом признается, что описание готовится для целей удовлетворения общих потребностей широкого круга организаций-пользователей и их аудиторов и, следовательно, может не включать всех аспектов обслуживающей организацией ее системы, которые отдельная организация-пользователь и ее аудитор могут счесть важными в определенных условиях.
17. При определении пригодности критериев для оценки структуры средств контроля аудитор обслуживающей организации должен установить, включают ли критерии как минимум следующее:
- (a) выявила ли обслуживающая организация риски, угрожающие достижению целей внутреннего контроля, которые были заявлены в описании ее системы;
  - (b) обеспечат ли средства контроля, указанные в описании (при их применении согласно описанию), разумную уверенность в том, что эти риски не препятствуют достижению заявленных целей внутреннего контроля.
18. При определении пригодности критериев для оценки операционной эффективности средств контроля в целях обеспечения разумной уверенности в том, что заявленные в описании цели внутреннего контроля будут достигнуты, аудитор обслуживающей организации должен установить, включают ли критерии как минимум последовательное применение средств контроля в течение всего указанного периода так, как это было предусмотрено при их разработке, а также определить, применялись ли ручные средства контроля лицами, имеющими соответствующую компетенцию и полномочия (см. пункты A13–A15).

#### **Существенность**

19. При планировании и выполнении задания аудитор обслуживающей организации должен учитывать существенность при рассмотрении вопросов достоверного представления описания, надлежащего характера структуры средств контроля и, применительно к заключению второго типа, операционной эффективности средств контроля (см. пункты A16–A18).

#### **Получение понимания обслуживающей организацией ее системы**

20. Аудитор обслуживающей организации должен получать понимание обслуживающей организацией ее системы, в том числе средств контроля, которые включены в объем работ, выполняемых в рамках задания (см. пункты A19–A20).

#### **Получение доказательств в отношении описания**

21. Аудитор обслуживающей организации должен получить понимание и изучить подготовленное обслуживающей организацией описание ее системы, а также оценить, достоверно ли представлены те аспекты описания, которые входят в объем работ по заданию, включая следующее (см. пункты A21–A22):
- (a) являются ли цели внутреннего контроля, заявленные в описании обслуживающей организацией ее системы, обоснованными в конкретных обстоятельствах (см. пункт A23);
  - (b) были ли внедрены средства контроля, указанные в этом описании;

- (с) описаны ли надлежащим образом дополнительные средства контроля, применяемые организацией-пользователем, при их наличии;
  - (d) описаны ли надлежащим образом услуги, предоставленные субподрядчиком обслуживающей организации, в том числе использовались ли применительно к ним метод включения или метод исключения.
22. Аудитор обслуживающей организации должен установить с помощью других процедур, применяемых наряду с направлением запросов, была ли внедрена система обслуживающей организации. Указанные процедуры должны включать наблюдение и инспектирование записей и другой документации в отношении того, как функционирует система обслуживающей организации и как применяются средства контроля (см. пункт А24).

#### **Получение доказательств в отношении структуры средств контроля**

23. Аудитор обслуживающей организации определяет, какие средства контроля обслуживающей организации необходимы для достижения целей внутреннего контроля, заявленных в описании ее системы, и оценивает, были ли данные средства контроля организованы должным образом. Такое определение включает в себя следующее (см. пункты А25–А27):
- (a) выявление рисков, угрожающих достижению целей внутреннего контроля, которые были заявлены в описании обслуживающей организацией ее системы;
  - (b) оценку взаимосвязи между средствами контроля, указанными обслуживающей организацией в описании ее системы, и выявленными рисками.

#### **Получение доказательств в отношении операционной эффективности средств контроля**

24. В случае предоставления заключения второго типа аудитор обслуживающей организации тестирует те средства контроля, которые он считает необходимыми для достижения целей внутреннего контроля, заявленных в подготовленном обслуживающей организацией описании ее системы, и оценивает их операционную эффективность в течение периода. Доказательства в отношении надлежащего функционирования средств контроля в предыдущие периоды, полученные в результате выполнения предыдущих заданий, не являются основанием для уменьшения объема тестирования даже в том случае, если они дополняются доказательствами, полученными за текущий период (см. пункты А28–А32).
25. При разработке и проведении тестов средств контроля аудитор обслуживающей организации:
- (a) выполняет другие процедуры наряду с направлением запросов для получения доказательств в отношении следующих вопросов:
    - (i) как применялись средства контроля;
    - (ii) последовательность применения средств контроля;
    - (iii) кем или каким образом применялись средства контроля;
  - (b) определяет, зависели ли тестируемые средства контроля от других средств контроля (средств косвенного контроля), и если это так, то имеется ли необходимость получения доказательств, подтверждающих операционную эффективность этих средств косвенного контроля (см. пункты А33–А34);
  - (c) определяет средства выбора элементов для тестирования, которые являются эффективными для достижения целей процедуры (см. пункты А35–А36).
26. При определении объема тестирования средств контроля аудитор обслуживающей организации рассматривает характеристики тестируемой генеральной совокупности, в том числе характер средств контроля, частоту их применения (например, ежемесячно, ежедневно, несколько раз в день) и ожидаемую норму отклонения.

#### **Выборка**

27. Если аудитор обслуживающей организации использует выборку, он должен (см. пункты А35–А36):
- (a) учитывать при планировании выборки цель процедуры и характеристики генеральной совокупности, из которой делается выборка;

- (b) определить объем выборки, достаточный для снижения риска, связанного с выборкой, до приемлемо низкого уровня;
- (c) выбирать элементы для выборки таким образом, чтобы каждый элемент генеральной совокупности мог быть выбран;
- (d) если разработанная процедура неприменима к выбранному элементу, применить процедуру к другому элементу, выбранному взамен первого;
- (e) в случае невозможности применения разработанных процедур или соответствующих альтернативных процедур к выбранному элементу, рассматривать этот элемент как отклонение.

#### *Характер и причина отклонений*

28. Аудитор обслуживающей организации исследует характер и причину каждого выявленного отклонения и определяет:
- (a) находятся ли выявленные отклонения в пределах ожидаемой величины отклонений и являются ли они приемлемыми, то есть обеспечивает ли выполненное тестирование надлежащее основание для вывода о том, что средство контроля функционировало эффективно в течение указанного периода;
  - (b) есть ли необходимость проведения дополнительного тестирования данного средства контроля или других средств контроля для того, чтобы сделать вывод об эффективном функционировании средств контроля, относящихся к определенной цели внутреннего контроля в течение указанного периода (см. пункт A25);
  - (c) обеспечивает ли проведенное тестирование надлежащее основание для вывода о том, что средство контроля не функционировало эффективно в течение указанного периода.
29. В исключительно редких случаях, когда аудитор обслуживающей организации считает отклонение, обнаруженное в выборке, аномалией и при этом не выявлено других средств контроля, которые позволяют ему сделать вывод о том, что соответствующая цель внутреннего контроля эффективно достигалась в течение указанного периода, аудитор обслуживающей организации должен получить высокую степень уверенности в том, что такое отклонение не является репрезентативным для генеральной совокупности. Аудитор обслуживающей организации получает такую степень уверенности, выполняя дополнительные процедуры для получения достаточных надлежащих доказательств того, что отклонение не влияет на остальные элементы генеральной совокупности.

#### **Работа службы внутреннего аудита<sup>8</sup>**

##### *Получение понимания в отношении службы внутреннего аудита*

30. Если у обслуживающей организации имеется служба внутреннего аудита, аудитор обслуживающей организации должен получить понимание характера обязанностей службы внутреннего аудита и ее деятельности, чтобы определить вероятность того, что служба внутреннего аудита может быть использована для выполнения задания (см. пункт A37).

##### *Определение возможности и объема использования работы внутренних аудиторов*

31. Аудитор обслуживающей организации определяет:
- (a) есть ли вероятность того, что работа внутренних аудиторов будет соответствовать целям задания;
  - (b) если да, то ожидаемое влияние работы внутренних аудиторов на характер, сроки или объем процедур, выполняемых аудитором обслуживающей организации.
32. При определении возможности использования работы внутренних аудиторов для целей задания аудитор обслуживающей организации оценивает:
- (a) объективность службы внутреннего аудита;
  - (b) техническую компетентность внутренних аудиторов;

<sup>8</sup>Настоящий стандарт не регламентирует случаи, когда отдельные внутренние аудиторы оказывают непосредственное содействие аудитору обслуживающей организации в проведении аудиторских процедур.

- (с) наличие вероятности того, что работа внутренних аудиторов будет выполнена с надлежащей профессиональной осмотрительностью;
  - (d) наличие вероятности эффективного информационного взаимодействия между внутренними аудиторами и аудитором обслуживающей организации.
33. При определении ожидаемого влияния работы внутренних аудиторов на характер, сроки или объем процедур, выполняемых аудитором обслуживающей организации, он учитывает (см. пункт А38):
- (a) характер и объем определенной работы, которая была или должна быть выполнена внутренними аудиторами;
  - (b) значимость этой работы для выводов аудитора обслуживающей организации;
  - (с) уровень субъективности в оценке доказательств, собранных в подтверждение этих выводов.

*Использование работы службы внутреннего аудита*

34. Для использования аудитором обслуживающей организации определенной работы, выполненной внутренними аудиторами, он оценивает и выполняет процедуры в отношении этой работы, чтобы определить, насколько она соответствует целям аудитора обслуживающей организации (см. пункт А39).
35. Чтобы определить соответствие определенной работы, выполненной внутренними аудиторами, целям аудитора обслуживающей организации, он оценивает:
- (a) была ли работа выполнена внутренними аудиторами, обладающими надлежащей технической подготовкой и знаниями;
  - (b) осуществлялся ли надлежащий контроль, проверка и документирование выполненной работы;
  - (с) были ли получены достаточные доказательства для того, чтобы внутренние аудиторы могли сделать обоснованные выводы;
  - (d) являются ли сделанные выводы надлежащими, учитывая обстоятельства, а также согласуются ли заключения, подготовленные внутренними аудиторами, с результатами выполненной работы;
  - (e) урегулированы ли надлежащим образом расхождения, значимые для задания, и устранены ли необычные обстоятельства, выявленные внутренними аудиторами.

*Влияние на заключение, обеспечивающее уверенность, аудитора обслуживающей организации*

36. Если использовалась работа, выполненная службой внутреннего аудита, аудитор обслуживающей организации не должен ссылаться на данную работу в том разделе заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации, в котором выражается его мнение (см. пункт А40).
37. В заключении второго типа, если использовалась работа службы внутреннего аудита при проведении тестов средств контроля, та часть заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации, в которой содержится описание тестов средств контроля, проведенных аудитором обслуживающей организации, и их результатов, должна содержать описание работы, выполненной внутренним аудитором, и процедур, проведенных аудитором обслуживающей организации в отношении этой работы (см. пункт А41).

**Письменные заявления**

38. Аудитор обслуживающей организации направляет обслуживающей организации запрос на предоставление письменных заявлений, в которых (см. пункт А42):
- (a) содержится подтверждение, представленное вместе с описанием системы;
  - (b) подтверждается предоставление аудитору обслуживающей организации всей соответствующей информации и доступа к ней по согласованию;<sup>9</sup>
  - (с) подтверждается раскрытие аудитору обслуживающей организации информации обо всех известных обслуживающей организации:

<sup>9</sup> Пункт 13(b)(v) настоящего стандарта.



- (i) случаях несоблюдения закона или нормативного акта, недобросовестных действий или неисправленных отклонений, относящихся к обслуживающей организации, которые могут повлиять на одну или несколько организаций-пользователей;
  - (ii) недостатках в структуре средств контроля;
  - (iii) случаях такого функционирования средств контроля, которое не соответствует описанию;
  - (iv) событиях, имевших место после окончания периода, за который обслуживающая организация представила описание ее системы, и до даты заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации, если эти события могут оказать значительное влияние на данное заключение.
39. Письменные заявления должны иметь форму письма-представления, адресованного аудитору обслуживающей организации. Дата письменных заявлений должна быть как можно ближе к дате заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации, но не позднее ее.
40. Если после обсуждения вопроса с аудитором обслуживающая организация не предоставит одно или более письменных заявлений, затребованных в соответствии с пунктами 38 (а) и (b) настоящего стандарта, аудитор обслуживающей организации отказывается от выражения мнения (см. пункт А43).

#### **Прочая информация**

41. Аудитор обслуживающей организации обязан ознакомиться с прочей информацией (если такая имеется), включенной в документ, в котором содержится описание обслуживающей организацией ее системы и заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, с целью выявления существенных несоответствий (если такие имеются) по сравнению с данным описанием. При ознакомлении с прочей информацией с целью выявления существенных несоответствий аудитор обслуживающей организации может обнаружить очевидное искажение фактов в этой информации.
42. Если аудитор обслуживающей организации выявляет существенное несоответствие или являющееся очевидным искажение фактов в прочей информации, аудитор обслуживающей организации обсуждает этот вопрос с обслуживающей организацией. Если аудитор обслуживающей организации приходит к выводу о том, что в прочей информации содержится существенное несоответствие или искажение фактов, которые обслуживающая организация отказывается устранить, аудитор обслуживающей организации должен принять в дальнейшем соответствующие меры (см. пункты А44–А45).

#### **События после отчетной даты**

43. Аудитор обслуживающей организации направляет запрос о том, известно ли обслуживающей организации о событиях, которые имели место после окончания периода, за который обслуживающая организация представила описание ее системы, и до даты подготовленного аудитором обслуживающей организации заключения, обеспечивающего уверенность, и которые могли бы оказать влияние на то, что в данное заключение были бы внесены изменения. Если аудитору обслуживающей организации известно о таком событии, а информация о нем не раскрыта обслуживающей организацией, то он обязан раскрыть ее в своем заключении, обеспечивающем уверенность.
44. После даты заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации, он не обязан выполнять какие-либо процедуры в отношении описания обслуживающей организацией ее системы либо надлежащего характера структуры или операционной эффективности ее средств контроля.

#### **Документация**

45. Аудитор обслуживающей организации должен подготавливать в установленные сроки документацию, содержащую данные, лежащие в основе заключения, которая была бы достаточной и надлежащей для того, чтобы опытный аудитор обслуживающей организации, который до этого не был связан с заданием, мог понять:

- (a) характер, сроки и объем процедур, выполненных в целях соблюдения настоящего стандарта и применимых законодательных и нормативных требований;
  - (b) результаты выполненных процедур и полученные доказательства;
  - (c) значимые вопросы, возникшие в ходе выполнения задания, и выводы, сделанные в отношении этих вопросов, а также значимые профессиональные суждения, использованные при формировании этих выводов.
46. При документальном оформлении характера, сроков и объема выполненных процедур аудитор обслуживающей организации указывает:
- (a) отличительные характеристики определенных элементов или вопросов, в отношении которых проводилось тестирование;
  - (b) лицо, выполнявшее работу, а также дату ее завершения;
  - (c) лицо, проверявшее выполненную работу, а также дату и объем такой проверки.
47. Если аудитор обслуживающей организации использует конкретную работу внутренних аудиторов, он должен документально оформить выводы, сделанные в отношении оценки надлежащего характера работы внутренних аудиторов, и процедуры, выполненные аудитором обслуживающей организации в отношении такой работы.
48. Аудитор обслуживающей организации документально оформляет обсуждение значимых вопросов с обслуживающей организацией и другими сторонами, включая характер значимых вопросов, а также то, с кем и когда они обсуждались.
49. Если аудитор обслуживающей организации выявил информацию, которая не соответствует окончательным выводам аудитора обслуживающей организации в отношении значимого вопроса, он документально оформляет действия, предпринятые им в отношении этого несоответствия.
50. Аудитор обслуживающей организации собирает документацию в файл по заданию и завершает процесс формирования окончательного файла по заданию в установленные сроки после выпуска аудитором обслуживающей организации заключения, обеспечивающего уверенность<sup>10</sup>.
51. После завершения формирования окончательного файла по заданию аудитор обслуживающей организации не должен удалять или уничтожать документацию до окончания срока ее хранения (см. пункт A46).
52. Если аудитор обслуживающей организации сочтет необходимым внести изменения в имеющуюся документацию по заданию или добавить новую документацию уже после завершения формирования окончательного файла по заданию и при этом такая документация не влияет на заключение аудитора обслуживающей организации, аудитор обслуживающей организации должен, независимо от характера изменений или дополнений, оформить документально:
- (a) конкретные причины таких изменений и дополнений;
  - (b) когда и кем они были сделаны и проверены.

#### **Подготовка заключения, обеспечивающего уверенность, аудитором обслуживающей организации**

##### *Содержание заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации*

53. Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, должно содержать, как минимум, следующие основные элементы (см. пункт A47):
- (a) заголовок, ясно указывающий на то, что данное заключение является заключением независимого аудитора обслуживающей организации, обеспечивающим уверенность;
  - (b) адресат;
  - (c) указание на следующие вопросы:
    - (i) описание обслуживающей организацией ее системы и подтверждение обслуживающей организации, включая вопросы, указанные в пункте 9(k)(ii) для заключения второго типа или в пункте 9(j)(ii) – для заключения первого типа;

<sup>10</sup> Пункты A54–A55 МСКК 1 содержат дополнительные указания.

- (ii) те части описания обслуживающей организацией ее системы (если такие имеются), на которые не распространяется мнение аудитора обслуживающей организации;
  - (iii) если в описании содержится упоминание о необходимости дополнительных средств контроля в организации-пользователе, указание на то, что аудитор обслуживающей организации не проводил оценку надлежащего характера структуры или операционной эффективности дополнительных средств контроля в организации-пользователе и что достижение целей внутреннего контроля, указанных в подготовленном обслуживающей организацией описании ее системы, возможно только при условии, если дополнительные средства контроля в организации-пользователе организованы надлежащим образом или эффективно функционируют наряду со средствами контроля обслуживающей организации;
  - (iv) если услуги предоставляются субподрядчиком обслуживающей организации, каков характер работ, выполненных субподрядчиком обслуживающей организации в соответствии с описанием обслуживающей организацией ее системы, и какой из методов применялся в отношении таких работ: метод включения или метод исключения. Если применялся метод исключения, указание на то, что описание обслуживающей организацией ее системы не включает цели внутреннего контроля и относящиеся к ним средства контроля у соответствующих субподрядчиков обслуживающей организации и что процедуры аудитора обслуживающей организации не распространялись на средства контроля субподрядчика обслуживающей организации. Если применялся метод включения, указание на то, что описание обслуживающей организацией ее системы включает цели внутреннего контроля и соответствующие средства контроля у субподрядчика обслуживающей организации и что процедуры аудитора обслуживающей организации не распространялись на средства контроля субподрядчика обслуживающей организации;
- (d) определение применимых критериев и указание стороны, устанавливающей цели контроля;
  - (e) указание на то, что заключение и (применительно к заключениям второго типа) описание тестов средств контроля предназначены исключительно для организаций-пользователей и их аудиторов, обладающих достаточными знаниями, чтобы учесть их, наряду с прочей информацией, включающей сведения о средствах контроля, применяемых самими организациями-пользователями, при оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности организаций-пользователей (см. пункт A48);
  - (f) указание на то, что обслуживающая организация несет ответственность:
    - (i) за подготовку описания ее системы и соответствующего заявления, включая полноту, точность и метод представления такого описания и заявления;
    - (ii) предоставление услуг, включенных в описание обслуживающей организацией ее системы;
    - (iii) определение целей внутреннего контроля (если они не установлены законом, нормативным актом или другой стороной, например группой пользователей или профессиональной организацией);
    - (iv) разработку и внедрение средств контроля для достижения целей внутреннего контроля, указанных в описании обслуживающей организацией ее системы;
  - (g) указание на то, что ответственность аудитора обслуживающей организации заключается в выражении мнения в отношении описания обслуживающей организацией ее системы, структуры средств контроля, связанных с целями внутреннего контроля, указанными в таком описании, и (применительно к заключениям второго типа) операционной эффективности таких средств контроля на основании выполненных им процедур;
  - (h) заявление о том, что аудиторская организация практикующего специалиста применяет МСКК 1, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем установленные МСКК 1. Если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, должно быть поименовано профессиональное требование или требование, установленное законом или нормативным актом, не менее строгое, чем установленное МСКК 1;

- (i) заявление о том, что практикующий специалист соблюдает требование независимости и другие этические требования Кодекса СМСЭБ, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем установленные в частях А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность. Если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, должно быть поименовано профессиональное требование, или требование, установленное законом или нормативным актом, не менее строгое, чем установленное частями А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность;
  - (j) указание на то, что задание выполнялось в соответствии с МСЗОУ 3402 *«Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации»*, согласно которому аудитор обслуживающей организации обязан планировать и выполнять процедуры с целью получения разумной уверенности в том, что описание обслуживающей организацией ее системы представлено во всех существенных отношениях достоверно, средства контроля организованы надлежащим образом и (применительно к заключениям второго типа) функционируют эффективно;
  - (k) краткое описание процедур, выполненных аудитором обслуживающей организации для получения разумной уверенности, и указание на то, что аудитор обслуживающей организации полагает, что полученные им доказательства являются надлежащими и достаточными, чтобы обеспечить основу для выражения мнения аудитора, а также (применительно к заключениям первого типа) указание на то, что аудитор обслуживающей организации не выполнял каких-либо процедур в отношении операционной эффективности средств контроля и, следовательно, не выражает мнения по этому вопросу;
  - (l) указание на ограничение средств контроля и (применительно к заключениям второго типа) на риск экстраполяции оценки их операционной эффективности на будущие периоды;
  - (m) мнение аудитора обслуживающей организации, выраженное в позитивной форме, о том, что на основе соответствующих критериев и во всех существенных отношениях:
    - (i) применительно к заключениям второго типа:
      - a. описание обеспечивает достоверное представление о системе обслуживающей организации, разработанной и внедренной в течение указанного периода;
      - b. средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в описании обслуживающей организацией ее системы, были должным образом организованы в течение указанного периода;
      - c. протестированные средства контроля, которые были необходимы для получения разумной уверенности в достижении целей внутреннего контроля, заявленных в описании, функционировали эффективно в течение всего указанного периода;
    - (ii) применительно к заключениям первого типа:
      - a. описание обеспечивает достоверное представление о системе обслуживающей организации, разработанной и внедренной на указанную дату;
      - b. средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в подготовленном обслуживающей организацией описании ее системы, были должным образом организованы на указанную дату;
  - (n) дата заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации, которая не может предшествовать дате, на которую аудитор обслуживающей организации получил доказательства, на которых основано его мнение;
  - (o) наименование аудитора обслуживающей организации и местоположение в той юрисдикции, в которой он осуществляет свою деятельность.
54. Применительно к заключениям второго типа заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, должно включать раздел (после мнения аудитора) или приложение, в котором описаны выполненные тесты средств контроля и их результаты. В описании тестов средств контроля аудитор обслуживающей организации должен четко указать, какие средства контроля были протестированы, отметить, представляют ли собой протестированные средства контроля всю генеральную совокупность или выборку ее элементов, и достаточно подробно описать характер тестов, чтобы аудиторы организации-пользователя могли установить влияние данных тестов на их

оценку рисков. В случае выявления отклонений аудитор обслуживающей организации должен включить в описание объем выполненных тестов, в результате которых были выявлены отклонения (в том числе объем выборки, если такая использовалась), количество и характер выявленных отклонений. Аудитор обслуживающей организации должен сообщить об отклонениях, даже если на основе выполненных тестов он приходит к выводу о том, что соответствующая цель внутреннего контроля достигнута (см. пункты A18 и A49).

#### *Модифицированное мнение*

55. Если аудитор обслуживающей организации приходит к выводу о том, что (см. пункты A50–A52):
- (a) описание обслуживающей организации не обеспечивает во всех существенных отношениях достоверного представления о том, как система была разработана и внедрена;
  - (b) средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в описании, не организованы должным образом во всех существенных отношениях;
  - (c) применительно к заключениям второго типа: протестированные средства контроля, которые необходимы для получения разумной уверенности в достижении целей внутреннего контроля, заявленных в описании обслуживающей организацией ее системы, не функционировали эффективно во всех существенных отношениях или
  - (d) аудитор обслуживающей организации не может получить достаточные надлежащие доказательства,

мнение аудитора обслуживающей организации должно быть модифицировано, а его заключение, обеспечивающее уверенность, должно содержать раздел, включающий четкое описание всех причин модификации мнения.

#### **Прочие обязанности по информационному взаимодействию**

56. Если аудитору обслуживающей организации становится известно о случаях несоблюдения закона или нормативного акта, о недобросовестных действиях или неисправленных ошибках обслуживающей организации, которые не являются явно незначительными и могут повлиять на одну или несколько организаций-пользователей, аудитор обслуживающей организации должен установить, было ли это обстоятельство доведено до сведения соответствующих организаций-пользователей надлежащим образом. Если информация о таком обстоятельстве не была сообщена должным образом и обслуживающая организация отказывается ее сообщить должным образом, аудитор обслуживающей организации должен принять надлежащие меры (см. пункт A53.).

\*\*\*

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

#### **Сфера применения настоящего стандарта (см. пункты 1, 3)**

- A1. Внутренний контроль – это процесс, предназначенный для обеспечения разумной уверенности в достижении целей, относящихся к надежности финансовой отчетности, результативности и эффективности деятельности и соблюдения применимых закона или нормативного акта. Средства контроля, связанные с целями, относящимися к деятельности обслуживающей организации и соблюдению нормативных требований, могут относиться к системе внутреннего контроля организации-пользователя в части составления финансовой отчетности. Такие средства контроля могут относиться к предпосылкам в отношении представления и раскрытия сведений об остатках по счетам, видах операций или раскрытия информации, или же могут иметь отношение к доказательствам, которые аудитор организации-пользователя оценивает или использует при выполнении аудиторских процедур. Например, средства контроля обслуживающей организации в области расчета заработной платы, которые касаются своевременного перечисления удержаний из заработной платы государственным органам, могут оказаться значимыми для организации-пользователя, так как несвоевременное перечисление может повлечь за собой взыскание пеней и штрафов, что приводит к возникновению обязательства у организации-пользователя. Следовательно, средства контроля обслуживающей организации в отношении приемлемости инвестиционных операций с точки зрения соблюдения нормативных требований могут оказаться значимыми для представления и раскрытия

информации об операциях и остатках по счетам в финансовой отчетности организации-пользователя. Определение того, являются ли средства контроля обслуживающей организации, связанные с осуществлением деятельности и соблюдением законов и нормативных актов, применимыми для средств контроля организации-пользователя в отношении составления финансовой отчетности, является предметом профессионального суждения, при формировании которого необходимо учитывать цели внутреннего контроля, поставленные обслуживающей организацией, и пригодность соответствующих критериев.

- A2. Обслуживающая организация может оказаться не в состоянии утверждать, что система организована надлежащим образом, если, например, обслуживающая организация применяет систему, которая была разработана организацией-пользователем или предусмотрена договором между организацией-пользователем и обслуживающей организацией. Поскольку между надлежащей структурой средств контроля и их операционной эффективностью существует неразрывная связь, отсутствие подтверждения в отношении их надлежащей структуры, вероятно, не позволит аудитору обслуживающей организации сделать вывод о том, что средства контроля обеспечивают разумную уверенность в отношении того, что цели внутреннего контроля достигнуты, и соответственно выразить мнение об операционной эффективности средств контроля. В качестве альтернативы практикующий специалист может принять задание по выполнению согласованных процедур по тестированию средств контроля или задание, обеспечивающее уверенность, в соответствии с МСЗОУ 3000, чтобы на основании результатов тестирования средств контроля сделать вывод о том, функционируют ли они согласно описанию.

#### Определения (см. пункты 9(d), 9 (g))

- A3. Понятие «средства контроля обслуживающей организации» включает в себя характеристики информационных систем организаций-пользователей, которые поддерживает обслуживающая организация, а также может включать аспекты одного или нескольких других компонентов средств контроля обслуживающей организации. Например, оно может включать аспекты контрольной среды обслуживающей организации, ее системы мониторинга и контрольных действий, если они относятся к оказываемым услугам. Однако оно не включает средства контроля обслуживающей организации, не связанные с достижением целей внутреннего контроля, которые заявлены в описании обслуживающей организацией ее системы, например средства контроля, относящиеся к составлению обслуживающей организацией собственной финансовой отчетности.
- A4. При использовании метода включения требования настоящего стандарта также применяются к услугам субподрядчиков обслуживающей организации, включая получение согласия в отношении вопросов, указанных в пунктах 13 (b)(i)–(v), применительно к субподрядчику обслуживающей организации, а не к самой обслуживающей организации. Выполнение процедур в отношении субподрядчика обслуживающей организации предусматривает координацию действий и информационное взаимодействие между обслуживающей организацией, ее субподрядчиком и аудитором обслуживающей организации. Метод включения обычно допустим только в случае, если обслуживающая организация и ее субподрядчик являются связанными сторонами или если договором между обслуживающей организацией и ее субподрядчиком предусмотрено использование этого метода.

#### Этические требования (см. пункт 11)

- A5. Аудитор обслуживающей организации должен выполнять соответствующие требования независимости, которые обычно включают положения частей А и Б Кодекса СМСЭБ, а также более строгие национальные требования. Кодекс СМСЭБ не требует, чтобы аудитор обслуживающей организации был независимым по отношению к каждой организации-пользователю при выполнении задания в соответствии с настоящим стандартом.

#### Руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление (см. пункт 12)

- A6. Структуры руководства и корпоративного управления различаются в зависимости от юрисдикции и организации, что отражает влияние различий в культурной и правовой среде, а также в размере и структуре собственности. Такое многообразие приводит к невозможности в рамках настоящего стандарта определить для всех заданий лицо или лиц, с которыми аудитор обслуживающей организации должен взаимодействовать по конкретным вопросам. Например, обслуживающая организация может представлять собой не отдельное юридическое лицо, а сегмент сторонней организации. В таких случаях для определения соответствующего руководящего персонала или лиц,

отвечающих за корпоративное управление, которым направляется запрос о предоставлении письменных заявлений, может потребоваться применение профессионального суждения.

### **Принятие и (или) продолжение отношений с клиентом**

*Способности и компетенция, необходимые для выполнения задания (см. пункт 13(a)(i))*

A7. Необходимые для выполнения задания возможности и компетенция могут включать следующее:

- знание соответствующей отрасли;
- понимание информационных технологий и систем;
- опыт оценки рисков, связанных с надлежащей структурой средств контроля;
- опыт разработки и выполнения тестов средств контроля, а также оценки результатов.

*Подтверждение обслуживающей организации (см. пункт 13(b)(i))*

A8. Отказ обслуживающей организации предоставить подтверждение в письменной форме после того, как аудитор обслуживающей организации согласился принять или продолжить задание, представляет собой ограничение объема работ, которое приводит к отказу аудитора обслуживающей организации от задания. Если в соответствии с законами или нормативными актами аудитор обслуживающей организации не может отказаться от задания, он отказывается от выражения мнения.

*Разумное основание для подтверждений обслуживающей организации (см. пункт 13(b)(ii))*

A9. Применительно к заключениям второго типа подтверждение обслуживающей организации включает в себя утверждение о том, что средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, указанным в описании обслуживающей организацией ее системы, функционировали эффективно в течение всего указанного периода. Эта подтверждение может основываться на данных мониторинга обслуживающей организации. Мониторинг средств контроля – это процесс оценки эффективности средств контроля в течение времени. Он включает в себя регулярную оценку эффективности средств контроля, выявление недостатков и доведение информации о них до сведения соответствующих лиц в обслуживающей организации, а также принятие необходимых корректирующих действий. Обслуживающая организация осуществляет мониторинг средств контроля путем проведения постоянных процедур, выполнения отдельных оценок или путем сочетания этих двух подходов. Чем выше уровень и эффективность постоянного мониторинга, тем меньше необходимость в проведении отдельных оценок. Во многих случаях постоянный мониторинг является частью обычной текущей деятельности обслуживающей организации и включает регулярные управленческие и надзорные действия. Внутренние аудиторы или сотрудники, выполняющие аналогичные функции, могут участвовать в осуществлении мониторинга обслуживающей организацией. При осуществлении мониторинга также может использоваться информация, предоставленная внешними сторонами, например жалобы клиентов или замечания регулирующих органов. Такая информация может указывать на наличие проблем или на области, которые требуют улучшения. Подготовка аудитором обслуживающей организации заключения об операционной эффективности средств контроля не заменяет собой собственных процессов обслуживающей организации, обеспечивающих разумное основание для ее подтверждения.

*Выявление рисков (см. пункт 13(b)(iv))*

A10. Как указано в пункте 9(c), цели средств контроля связаны с рисками, которые должны быть уменьшены средствами контроля. Например, риск того, что операция может быть отражена в неправильной сумме или в несоответствующем периоде, может быть выражен в качестве цели внутреннего контроля по отражению операций в правильных суммах и в соответствующих периодах. Обслуживающая организация несет ответственность за выявление рисков, угрожающих достижению целей внутреннего контроля, указанных в описании ее системы. Обслуживающая организация может применять формальные или неформальные процессы для выявления соответствующих рисков. Формальный процесс может включать оценку значимости выявленных рисков, вероятности их возникновения и принятие решений о мерах реагирования на риски. Вместе с тем, поскольку цели внутреннего контроля связаны с рисками, которые необходимо снизить с помощью средств контроля, постановка целей внутреннего контроля при разработке и внедрении обслуживающей организацией ее системы сама по себе может включать неформальный процесс выявления соответствующих рисков.

*Принятие изменений в условиях задания (см. пункт 14)*

- A11. Запрос на изменение объема работ по заданию может не иметь разумного обоснования, например, в случае, когда сделан запрос на исключение определенных целей внутреннего контроля из объема работ по заданию в силу высокой вероятности модификации мнения аудитора обслуживающей организации или когда обслуживающая организация не намерена предоставлять аудитор обслуживающей организации подтверждение в письменной форме и сделан запрос относительно выполнения задания в соответствии с МСЗОУ 3000.
- A12. Запрос на изменение объема работ по заданию может иметь разумное обоснование, например, в случае, когда сделан запрос на исключение из задания субподрядчика обслуживающей организации, так как обслуживающая организация не может организовать доступ аудитора, и метод включения, используемый в отношении услуг, предоставляемых субподрядчиком обслуживающей организации, заменяется методом исключения.

#### Оценка пригодности критериев (см. пункты 15–18)

- A13. Критерии должны быть доступны предполагаемым пользователям, чтобы они могли понимать, на чем основано подтверждение обслуживающей организации о достоверном представлении описания ее системы, надлежащем характере структуры средств контроля и (применительно к заключениям второго типа) операционной эффективности средств контроля, относящихся к целям внутреннего контроля.
- A14. МСЗОУ 3000 (пересмотренный) требует, чтобы аудитор обслуживающей организации в том числе решил, являются ли критерии пригодными для признания характера оцениваемого предмета задания надлежащим.<sup>11</sup> Предмет задания является основной причиной интереса предполагаемых пользователей к заключению, обеспечивающему уверенность. В таблице ниже приводится предмет задания и минимальный набор критериев для каждого из мнений, содержащихся в заключениях первого и второго типа.

	Предмет задания	Критерии	Комментарии
<i>Мнение о достоверном представлении описания обслуживающей организацией ее системы (заключения первого и второго типа)</i>	Система обслуживающей организации, которая, вероятно, имеет отношение к системе внутреннего контроля организации-пользователя в отношении подготовки финансовой отчетности и которая рассматривается в заключении аудитора обслуживающей организации, обеспечивающем уверенность.	Описание представлено достоверно, если оно: (а) содержит информацию о том, как система обслуживающей организации была разработана и внедрена, включая при необходимости вопросы, указанные в пунктах 16(a)(i)–(viii); (б) применительно к заключениям второго типа: содержит соответствующую информацию об изменениях в системе обслуживающей организации в течение периода, за который предоставляется описание; (в) не содержит пропусков или искажений информации, касающейся области применения описываемой обслуживающей организацией ее системы, при этом	Конкретная формулировка критериев для выражения данного мнения может потребовать внесения изменений в целях обеспечения соответствия критериям, установленным, например, законами или нормативными актами, группами пользователей или профессиональной организацией. Иллюстрация критериев для выражения этого мнения приводится в примере подтверждения обслуживающей организации в Приложении 1. Пункты A21–A24 содержат дополнительные указания по оценке соблюдения данных критериев. (Согласно требованиям МСЗОУ 3000 (пересмотренного) информацией о предмете задания <sup>12</sup> для выражения данного мнения является описание обслуживающей организацией ее системы и подтверждение обслуживающей организации о том, что описание представлено достоверно.)

<sup>11</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 24(b) и 41.

<sup>12</sup> Информация о предмете задания – это результат количественной или качественной оценки оцениваемого предмета задания на основе применения критериев к предмету задания, то есть информация, получаемая как результат применения критериев к оцениваемому предмету задания.



	Предмет задания	Критерии	Комментарии	
		признается, что описание подготовлено для общих целей широкого круга организаций-пользователей и, следовательно, может не включать всех аспектов обслуживающей организацией ее системы, которые отдельная организация-пользователь может считать важными в своих конкретных условиях.		
<i>Мнение о надлежащей организации структуры и операционной эффективности (заключения второго типа)</i>	Надлежащая структура и операционная эффективность средств контроля, необходимых для достижения целей внутреннего контроля, заявленных в описании обслуживающей организацией ее системы.	Средства контроля организованы надлежащим образом и эффективно функционируют, если: (а) обслуживающая организация выявила риски, угрожающие достижению целей внутреннего контроля, которые были заявлены в описании ее системы; (b) средства контроля, указанные в описании, обеспечивают (при их применении согласно описанию) разумную уверенность в том, что эти риски не препятствуют достижению заявленных целей внутреннего контроля; (с) средства контроля последовательно применялись так, как предусмотрено при их разработке, в течение указанного периода. Это включает определение того, применялись ли неавтоматизированные средства контроля физическими лицами, имеющими соответствующую компетенцию и полномочия.	Когда соблюдены критерии, установленные для этого мнения, средства контроля обеспечивают разумную уверенность в том, что соответствующие цели внутреннего контроля достигались в течение указанного периода. (Согласно требованиям МСЗОУ 3000 (пересмотренного) информацией о предмете задания для выражения данного мнения является подтверждение обслуживающей организации о том, что средства контроля организованы надлежащим образом и функционируют эффективно.)	Цели внутреннего контроля, указанные в составленном обслуживающей организацией описании ее системы, являются частью критериев для выражения этих мнений. Указанные цели внутреннего контроля будут различными для разных заданий. Если в рамках формирования мнения в отношении описания аудитор обслуживающей организации приходит к выводу о том, что указанные цели внутреннего контроля не представлены достоверно, то эти цели внутреннего контроля не будут входить в состав критериев для формирования мнения в отношении надлежащей структуры или операционной эффективности средств контроля.
<i>Мнение о надлежащей организации структуры (заключения первого типа)</i>	Надлежащая структура средств контроля, необходимых для достижения целей внутреннего контроля, заявленных в описании обслуживающей организацией ее системы.	Средства контроля организованы надлежащим образом, если: (а) обслуживающая организация выявила риски, угрожающие достижению целей внутреннего контроля, которые	Соблюдение этих критериев само по себе не обеспечивает уверенности в том, что соответствующие цели средств контроля были достигнуты, так как не было	

	Предмет задания	Критерии	Комментарии
	системы.	<p>были заявлены в описании ее системы;</p> <p>(b) средства контроля, указанные в описании, обеспечивают (при их функционировании согласно описанию) разумную уверенность в том, что эти риски не препятствуют достижению заявленных целей внутреннего контроля.</p>	<p>получено уверенность в отношении функционирования средств контроля.</p> <p>(Согласно требованиям МСЗОУ 3000 (пересмотренного) информацией о предмете задания для выражения данного мнения является подтверждение обслуживающей организации о том, что средства контроля организованы надлежащим образом.)</p>

A15. Пункт 16 (a) определяет ряд элементов, которые включаются в описание обслуживающей организацией ее системы в случае необходимости. Эти элементы могут оказаться неподходящими, если описываемая система не является системой по обработке операций, например, если система относится к общим средствам контроля в области размещения (хостинга) ИТ-приложений, а не к средствам контроля, встроенным в само приложение.

Существенность (см. пункты 19, 54)

A16. При выполнении задания с предоставлением заключения о средствах контроля обслуживающей организации принцип существенности относится к системе, в отношении которой предоставляется заключение, а не к финансовой отчетности организаций-пользователей. Аудитор обслуживающей организации планирует и выполняет процедуры так, чтобы определить, достоверно ли представлено во всех существенных отношениях описание обслуживающей организацией ее системы, организованы ли надлежащим образом во всех существенных отношениях средства контроля обслуживающей организации и (применительно к заключениям второго типа) функционируют ли эффективно во всех существенных отношениях средства контроля обслуживающей организации. Принцип существенности учитывает тот факт, что заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, предоставляет информацию о системе обслуживающей организации, которая удовлетворяет общим требованиям широкого круга организаций-пользователей и их аудиторов, у которых есть понимание того, каким образом эта система используется.

A17. Существенность в отношении достоверного представления описания обслуживающей организацией ее системы и в отношении структуры средств контроля прежде всего предполагает анализ качественных факторов, например: включает ли описание значительные сведения об обработке существенных операций, не содержит ли описание пропусков или искажений соответствующей информации и могут ли средства контроля (при их существующей структуре) обеспечить разумную уверенность в том, что цели средств контроля будут достигнуты. Существенность в отношении мнения аудитора обслуживающей организации об операционной эффективности средств контроля предполагает рассмотрение как качественных, так и количественных факторов, таких как допустимая норма отклонения и наблюдаемое отклонение (количественный показатель) и характер и причины наблюдаемого отклонения (качественный показатель).

A18. Принцип существенности не применяется, если в описании тестов средств контроля раскрываются результаты тех тестов, в которых были выявлены отклонения. Это вызвано тем, что в определенных обстоятельствах, в которых оказывается конкретная организация-пользователь или ее аудитор, отклонение может быть значимым независимо от того, препятствует оно эффективному функционированию средства контроля или не препятствует, по мнению аудитора обслуживающей организации. Например, средство контроля, к которому относится отклонение, может иметь особое значение для предотвращения ошибок

определенного вида, которые могут быть существенными, в конкретных обстоятельствах финансовой отчетности организации-пользователя.

**Получение понимания обслуживающей организацией ее системы (см. пункт 20)**

A19. Получение понимания обслуживающей организацией ее системы, включая соответствующие средства контроля, которые входят в объем работ по заданию, помогает аудитору обслуживающей организации:

- в определении границ этой системы и того, как она взаимодействует с другими системами;
- оценке того, представляет ли достоверно описание обслуживающей организации разработанную и внедренную систему;
- определении того, какие средства контроля необходимы для достижения целей внутреннего контроля, заявленных в описании обслуживающей организацией ее системы;
- определении того, какие средства контроля необходимы для достижения целей внутреннего контроля, заявленных в описании обслуживающей организацией ее системы;
- оценке надлежащей организации средств контроля;
- оценке операционной эффективности средств контроля (применительно к заключениям второго типа).

A20. Процедуры, применяемые аудитором обслуживающей организации для такого изучения, могут включать в себя следующее:

- направление запросов тем лицам обслуживающей организации, которые, по мнению аудитора обслуживающей организации, могут иметь соответствующую информацию;
- наблюдение за операциями и инспектирование документов, отчетов, распечатанных и электронных записей об обработке операций;
- инспектирование выбранных договоров между обслуживающей организацией и организациями-пользователями с целью выявления общих условий;
- повторное выполнение процедур контроля.

**Получение доказательств в отношении описания (см. пункты 21–22)**

A21. Рассмотрение следующих вопросов может помочь аудитору обслуживающей организации определить, достоверно ли во всех существенных отношениях представлены те аспекты описания, которые включены в объем работ по заданию:

- включает ли описание основные аспекты предоставляемых услуг (в рамках объема работ по заданию), которые, как это обоснованно можно предположить, могут соответствовать общим потребностям широкого круга аудиторов организаций-пользователей при планировании аудита финансовой отчетности организаций-пользователей;
- подготовлено ли описание на таком уровне детализации, который, как это можно достаточно обоснованно предположить, предоставит широкому кругу аудиторов организаций-пользователей информацию, достаточную для понимания средств контроля в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)<sup>13</sup>. Описание не должно охватывать все аспекты процесса обработки в обслуживающей организации или услуг, предоставляемых организациям-пользователям, и не должно быть настолько детализированным, чтобы пользователь, ознакомившийся с описанием, мог поставить под угрозу систему безопасности или другие средства контроля обслуживающей организации;
- подготовлено ли описание таким образом, чтобы не пропустить и не исказить информацию, которая может влиять на общие потребности широкого круга аудиторов организаций-пользователей для целей принятия решений, например, содержит ли описание значительные пропуски или неточности в обработке, о которых известно аудитору обслуживающей организации;

<sup>13</sup> МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

- в тех случаях, когда отдельные цели внутреннего контроля, заявленные в описании обслуживающей организацией ее системы, были исключены из объема работ по заданию, четко ли определены в описании исключенные цели;
- были ли внедрены средства контроля, указанные в описании;
- надлежащим ли образом описаны дополнительные средства контроля в организации-пользователе, если такие имеются. В большинстве случаев описание целей внутреннего контроля формулируется таким образом, что цели внутреннего контроля могут быть достигнуты одной только обслуживающей организацией путем эффективного использования внедренных средств контроля. Тем не менее в некоторых случаях цели внутреннего контроля, указанные в описании обслуживающей организацией ее системы, не могут быть достигнуты только обслуживающей организацией, так как их достижение требует внедрения определенных средств контроля организациями-пользователями. Например, это те случаи, когда цели внутреннего контроля устанавливаются регулирующим органом. Если описание не включает дополнительные средства контроля в организации-пользователе, то в описании отдельно выделяются те средства контроля вместе с конкретными целями внутреннего контроля, которые не могут быть достигнуты обслуживающей организацией самостоятельно;
- при использовании метода включения: указываются ли в описании отдельно средства контроля обслуживающей организации и средства контроля субподрядчика обслуживающей организации. При использовании метода исключения: указываются ли в описании функции, выполняемые субподрядчиком обслуживающей организации. Если применяется метод исключения, то описание не должно содержать детальную информацию о процессе обработки или средствах контроля субподрядчика обслуживающей организации.

A22. Процедуры, выполняемые аудитором обслуживающей организации для оценки достоверного представления описания, могут включать следующее:

- рассмотрение характера организаций-пользователей, а также возможного влияния на него услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, например, относятся ли организации-пользователи к определенной отрасли и регулируется ли их деятельность государственными органами;
- ознакомление со стандартными договорами или стандартными условиями договоров с организациями-пользователями, если применимо, для получения понимания договорных обязательств обслуживающей организации;
- наблюдение за процедурами, выполняемыми персоналом обслуживающей организации;
- анализ внутренних регламентов и руководств и другой системной документации обслуживающей организации, например блок-схем и описаний.

A23. Согласно пункту 21(а) аудитор обслуживающей организации должен оценить, являются ли цели внутреннего контроля, заявленные в описании обслуживающей организацией ее системы, обоснованными в конкретных обстоятельствах. Рассмотрение следующих вопросов может помочь аудитору обслуживающей организации в проведении такой оценки:

- были ли заявленные цели средств контроля установлены обслуживающей организацией или внешними сторонами, например регулирующими органами, группой пользователей или профессиональной организацией, в рамках установленной прозрачной процедуры;
- в тех случаях, когда заявленные цели внутреннего контроля устанавливаются обслуживающей организацией, относятся ли они к типам предпосылок, которые обычно используются в финансовой отчетности широкого круга организаций-пользователей и к которым, как можно обоснованно предположить, могут относиться средства контроля обслуживающей организации. Несмотря на то, что аудитор обслуживающей организации обычно не может определить, как именно средства контроля обслуживающей организации связаны с предпосылками, использованными в финансовой отчетности отдельных организаций-пользователей, понимание аудитором обслуживающей организации характера системы обслуживающей организации, включая средства контроля, а также предоставляемых услуг используется для определения типов предпосылок, к которым, вероятно, относятся указанные средства контроля;
- в тех случаях, когда заявленные цели внутреннего контроля устанавливаются обслуживающей организацией, являются ли они полными. Полный перечень целей средств

контроля может предоставить широкому кругу аудиторов организаций-пользователей основу для оценки влияния средств контроля обслуживающей организации на предпосылки, которые являются неотъемлемой частью финансовой отчетности организаций-пользователей.

- A24. Процедуры, которые аудитор обслуживающей организации применяет для того, чтобы определить, была ли внедрена система обслуживающей организации, могут быть похожи на процедуры по получению понимания этой системы и выполняться вместе с ними. Они также могут предусматривать отслеживание элементов выборки в системе обслуживающей организации, а применительно к заключениям второго типа предусматривать специальные запросы об изменениях в средствах контроля, которые были внедрены в течение периода. Изменения, которые являются значительными для организаций-пользователей или их аудиторов, включаются в описание обслуживающей организацией ее системы.

#### **Получение доказательств в отношении структуры средств контроля (см. пункты 23, 28(b))**

- A25. С точки зрения организации-пользователя или аудитора организации-пользователя, средство контроля организовано надлежащим образом, если в отдельности или в совокупности с другими средствами контроля оно будет при соответствующем выполнении требований обеспечивать разумную уверенность в том, что существенные искажения не допускаются или выявляются и устраняются. Обслуживающей организации или аудитору обслуживающей организации, однако, неизвестно об обстоятельствах отдельных организаций-пользователей, которые определяют, является ли искажение, возникающее в результате отклонения в функционировании средства контроля, существенным для этих организаций-пользователей. Следовательно, с точки зрения аудитора обслуживающей организации, средство контроля организовано надлежащим образом, если в отдельности или в совокупности с другими средствами контроля оно при соответствующем выполнении требований обеспечивает разумную уверенность в том, что цели внутреннего контроля, указанные в описании обслуживающей организации ее системы, достигнуты.
- A26. Аудитор обслуживающей организации может рассмотреть возможность использования блок-схем, опросников или таблиц решений в целях изучения структуры средств контроля.
- A27. Средства контроля могут включать в себя несколько действий, направленных на достижение цели внутреннего контроля. Следовательно, если аудитор обслуживающей организации оценивает отдельные действия как неэффективные для достижения определенной цели внутреннего контроля, наличие других действий может позволить ему сделать вывод о том, что средства контроля, относящиеся к данной цели внутреннего контроля, организованы надлежащим образом.

#### **Получение доказательств в отношении операционной эффективности средств контроля**

##### *Оценка операционной эффективности (см. пункт 24)*

- A28. С точки зрения организации-пользователя или аудитора организации-пользователя, средство контроля функционирует эффективно, если в отдельности или в совокупности с другими средствами контроля оно обеспечивает разумную уверенность в том, что существенные искажения, вызванные недобросовестными действиями или ошибками, не допускаются или выявляются и устраняются. Обслуживающей организации или аудитору обслуживающей организации, однако, неизвестно об обстоятельствах отдельных организаций-пользователей, которые определяют, возникло ли в результате отклонения в функционировании средства контроля искажение, а если это произошло, то является ли оно существенным. Следовательно, с точки зрения аудитора обслуживающей организации, средство контроля функционирует эффективно, если в отдельности или в совокупности с другими средствами контроля оно обеспечивает разумную уверенность в том, что цели внутреннего контроля, заявленные в описании обслуживающей организации ее системы, достигнуты. Таким образом, обслуживающая организация или аудитор обслуживающей организации не в состоянии определить, приведет ли какое-либо отклонение, наблюдаемое в работе средства контроля, к существенному искажению с точки зрения отдельной организации-пользователя.
- A29. Получение понимания в отношении средств контроля в объеме, достаточном для выражения мнения о надлежащем характере их структуры, не является достаточным доказательством их операционной эффективности, за исключением случаев применения автоматизированных систем, которые обеспечивают последовательное функционирование средств контроля таким образом, как предполагалось при их разработке и внедрении. Например, получение информации о внедрении ручного средства контроля на определенный момент не является доказательством его функционирования в другие периоды. Однако в силу последовательности, присущей обработке с

помощью систем информационных технологий, выполнение процедур для определения структуры автоматизированных средств контроля и факта их внедрения может служить доказательством операционной эффективности таких средств контроля в зависимости от оценки и тестирования аудитором обслуживающей организации других средств контроля, например средств контроля за внесением изменений в программы.

- A30. Заключение второго типа, приемлемое для аудитора организации-пользователя, обычно охватывает период не менее шести месяцев. Если период составляет менее шести месяцев, аудитор обслуживающей организации может счесть целесообразным указать причины использования более короткого периода в заключении аудитора обслуживающей организации, обеспечивающем уверенность. Обстоятельства, которые могут привести к предоставлению заключения, охватывающего период менее шести месяцев, включают следующее: (а) аудитор обслуживающей организации был назначен незадолго до даты, на которую должно быть предоставлено заключение о системе внутреннего контроля, (b) срок работы обслуживающей организации (или определенной системы или приложения) составляет менее шести месяцев или; с) в системе внутреннего контроля были произведены значительные изменения, и нецелесообразно ждать шесть месяцев, чтобы выпустить заключение, или выпустить заключение, характеризующее систему по состоянию до и после изменений.
- A31. Некоторые процедуры контроля, которые могут быть протестированы на более позднюю дату могут не оставлять доказательств своего функционирования, и, следовательно, аудитор обслуживающей организации может счесть необходимым провести тестирование операционной эффективности таких процедур контроля в различные моменты в течение отчетного периода.
- A32. Аудитор обслуживающей организации выражает мнение в отношении операционной эффективности средств контроля в течение каждого периода. Следовательно, для того, чтобы аудитор обслуживающей организации выразил свое мнение, необходимы достаточные надлежащие доказательства в отношении функционирования средств контроля в течение текущего периода. Информация об отклонениях, наблюдавшихся при выполнении предыдущих заданий, может, однако, привести к тому, что аудитор обслуживающей организации расширит объем тестирования в текущем периоде.

*Тестирование средств косвенного контроля* (см. пункт 25(b))

- A33. В некоторых случаях может возникнуть необходимость получения доказательств в отношении эффективного функционирования средств косвенного контроля. Например, когда аудитор обслуживающей организации принимает решение провести тестирование эффективности проверки отчетов о расхождениях по продажам, превышающим установленные кредитные лимиты, такая проверка и последующие меры представляют собой средство контроля, которое имеет непосредственное значение для аудитора обслуживающей организации. Средства контроля за точностью информации, содержащейся в отчетах (например, общие средства контроля информационных технологий), квалифицируются как средства косвенного контроля.
- A34. В силу последовательности, присущей обработке с помощью ИТ-систем, доказательства в отношении внедрения автоматизированного прикладного средства контроля, когда они рассматриваются в совокупности с доказательствами в отношении операционной эффективности общих средств контроля обслуживающей организации (в частности, контроля за внесением изменений), также могут представлять собой существенные доказательства их операционной эффективности.

*Средства отбора элементов для тестирования* (см. пункты 25(c), 27)

- A35. Аудитор обслуживающей организации может использовать следующие средства отбора элементов для тестирования:
- (a) выбор всех элементов (сплошная проверка). Этот способ может быть целесообразен для тестирования средств контроля, которые применяются редко, например ежеквартально, или в случаях, когда доказательства в отношении применения средств контроля делают проверку эффективной на 100%;
  - (b) выбор конкретных элементов. Этот способ может быть целесообразен в случаях, когда сплошная проверка и выборка не будут эффективными, например при тестировании средств контроля, которые не применяются достаточно часто, чтобы создать большую генеральную совокупность для выборки (например, средства контроля, которые применяются ежемесячно или еженедельно);

- (с) выборка. Этот способ может быть целесообразен для тестирования средств контроля, которые применяются часто и единообразно и для которых имеются документальные доказательства их применения.

A36. Хотя выборочная проверка конкретных элементов часто является эффективным средством получения доказательств, она не представляет собой выборку. Результаты аудиторских процедур, примененных к объектам, отобраным таким способом, не могут быть распространены на всю генеральную совокупность; следовательно, выборочная проверка конкретных объектов не обеспечивает аудиторские доказательства в отношении оставшейся части совокупности. Выборка же, напротив, предназначена для того, чтобы делать выводы в отношении всей генеральной совокупности на основании тестирования взятой из нее выборочной совокупности.

#### **Работа службы внутреннего аудита**

*Получение понимания в отношении службы внутреннего аудита (см. пункт 30)*

A37. Служба внутреннего аудита может нести ответственность за проведение анализа, оценок, обеспечение уверенности, предоставление рекомендаций и иной информации руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление. Служба внутреннего аудита обслуживающей организации может осуществлять деятельность, связанную с собственной системой внутреннего контроля обслуживающей организации или с услугами и системами, включая средства контроля, которые обслуживающая организация предоставляет организациям-пользователям.

*Определение возможности и объема использования работы внутренних аудиторов (см. пункт 33)*

A38. При определении ожидаемого влияния работы внутренних аудиторов на характер, сроки или объемы процедур аудитора обслуживающей организации следующие факторы могут указывать на необходимость проведения других или менее детальных процедур, чем требовалось бы в иных обстоятельствах:

- характер и объем определенной работы, которая была или должна быть выполнена внутренними аудиторами, довольно ограничен;
- работа внутренних аудиторов касается средств контроля, которые имеют меньшее значение для выводов аудитора обслуживающей организации;
- работа, которая была выполнена или должна быть выполнена внутренними аудиторами, не требует субъективных или сложных суждений.

*Использование работы службы внутреннего аудита (см. пункт 34)*

A39. Характер, сроки и объемы процедур аудитора обслуживающей организации в отношении определенной работы внутренних аудиторов зависят от оценки аудитором обслуживающей организации значимости этой работы для его выводов (например, значимость рисков, которые должны быть снижены с помощью тестируемых средств контроля), оценки службы внутреннего аудита и определенной работы внутренних аудиторов. Такие процедуры могут включать:

- анализ элементов, уже проверенных внутренними аудиторами;
- проверку других аналогичных элементов;
- наблюдение за выполнением процедур внутренними аудиторами.

*Влияние на заключение, обеспечивающее уверенность, аудитора обслуживающей организации (см. пункты 36–37)*

A40. Независимо от степени автономности и объективности службы внутреннего аудита, такая служба не является независимой от обслуживающей организации, как это требуется от аудитора обслуживающей организации при выполнении задания. Аудитор обслуживающей организации несет единоличную ответственность за мнение, выраженное в заключении аудитора обслуживающей организации, обеспечивающем уверенность, и эта ответственность не уменьшается при использовании аудитором обслуживающей организации работы внутренних аудиторов.

A41. Описание аудитором обслуживающей организации работы, выполненной службой внутреннего аудита, может быть представлено несколькими способами, например:

- путем включения вводной части в описание тестов средств контроля с указанием того,

что при выполнении тестов средств контроля использовалась определенная работа, выполненная службой внутреннего аудита;

- указания на то, что отдельные тесты выполнены службой внутреннего аудита.

#### Письменные заявления (см. пункты 38, 40)

- A42. Письменные заявления, которые запрашиваются согласно пункту 38, предоставляются отдельно от подтверждения обслуживающей организации и в дополнение к нему, как определено в пункте 9(о).
- A43. Если обслуживающая организация не предоставляет письменных заявлений, запрошенных в соответствии с пунктом 38(с) настоящего стандарта, то может быть целесообразно модифицировать мнение аудитора обслуживающей организации в соответствии с пунктом 55(d) настоящего стандарта.

#### Прочая информация (см. пункт 42)

- A44. В соответствии с требованиями Кодекса СМСЭБ аудитор обслуживающей организации не должен ассоциироваться с информацией, если он считает, что информация:
- содержит существенное ложное утверждение или утверждения, вводящие в заблуждение;
  - содержит небрежно подготовленные утверждения или сведения;
  - содержит пропуски или затрудняет понимание подлежащих включению сведений, если эти пропуски и нечеткие формулировки могут вводить в заблуждение<sup>14</sup>.

Если прочая информация, включенная в документ, содержащий описание обслуживающей организацией ее системы и заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, содержит сведения, относящиеся к будущим периодам, например планы мероприятий по восстановлению, или планы действий в аварийных ситуациях, или планы внесения изменений в систему, которые касаются отклонений, выявленных в заключении аудитора обслуживающей организации, обеспечивающем уверенность, или заявления, носящие рекламный характер, которые нельзя обоснованно подтвердить, аудитор обслуживающей организации может потребовать удалить или изменить данную информацию.

- A45. В том случае, если обслуживающая организация отказывается удалить или изменить эту прочую информацию, могут быть уместными такие действия, как:
- обращение к обслуживающей организации с просьбой проконсультироваться со своими юристами относительно надлежащего плана действий;
  - описание в заключении, обеспечивающем уверенность, существенного несоответствия или существенного искажения факта;
  - приостановка предоставления заключения, обеспечивающего уверенность, до момента разрешения вопроса;
  - отказ от задания.

#### Документация (см. пункт 51)

- A46. МСКК 1 (или другие профессиональные требования, или требования, основанные на законах или нормативных актах, не менее строгих, чем МСКК 1) требует установить политику и процедуры для заблаговременного завершения формирования файла по заданию.<sup>15</sup> Как правило, надлежащий срок для завершения формирования окончательного аудиторского файла составляет не более 60 дней с даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность.<sup>16</sup>

<sup>14</sup> Кодекс СМСЭБ, пункт 110.2.

<sup>15</sup> МСКК 1, пункт 45.

<sup>16</sup> МСКК 1, пункт А54.



**Подготовка заключения, обеспечивающего уверенность, аудитором обслуживающей организации**

*Содержание заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации (см. пункт 53)*

A47. В Приложениях 1 и 2 приведены примеры заключений аудитора обслуживающей организации, обеспечивающих уверенность, и соответствующих подтверждений обслуживающих организаций.

*Предполагаемые пользователи и цели заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации (см. пункт 53(е))*

A48. Критерии, используемые при выполнении задания для предоставления заключения о средствах контроля обслуживающей организации, применимы только для целей предоставления информации о системе обслуживающей организации (включая средства контроля) тем лицам, которые понимают, каким образом система использовалась организациями-пользователями для подготовки финансовой отчетности. Соответствующее указание включается в заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность. Кроме того, аудитор обслуживающей организации может счесть целесообразным включить формулировку, которая, в частности, ограничивает распространение заключения по заданию, обеспечивающему уверенность, кругом предполагаемых пользователей, а также ограничивает его использование иными лицами или в других целях.

*Описание тестов средств контроля (см. пункт 54)*

A49. Для содействия пользователям целесообразно, чтобы аудитор обслуживающей организации при описании характера тестов средств контроля для заключения второго типа включил в заключение, обеспечивающее уверенность, следующее:

- результаты всех тестов, в которых были выявлены отклонения, даже если были выявлены другие средства контроля, позволяющие аудитору обслуживающей организации сделать вывод о том, что соответствующая цель внутреннего контроля достигнута, или если протестированное средство контроля впоследствии было исключено из описания обслуживающей организацией ее системы;
- информацию о факторах, послуживших причиной выявленных отклонений, если аудитор обслуживающей организации выявил такие факторы.

*Модифицированные мнения (см. пункт 55)*

A50. В Приложении 3 приведены примеры элементов модифицированных заключений аудитора обслуживающей организации, обеспечивающих уверенность.

A51. Даже если аудитор обслуживающей организации выразил отрицательное мнение или отказался от выражения мнения, может быть целесообразным описать в разделе «Основание для выражения модифицированного мнения» причины любых известных ему прочих факторов, которые могли бы потребовать модификации мнения, и их последствия.

A52. В случае отказа от выражения мнения на основании ограничения объема работ по заданию обычно нецелесообразно описывать выполненные процедуры или включать указания на заявления, отражающие характеристики выполненного аудитором обслуживающей организации задания, так как это может отвлечь внимание от отказа от выражения мнения.

**Прочие обязанности по информационному взаимодействию (см. пункт 56)**

A53. В случае наступления обстоятельств, описанных в пункте 56, надлежащие ответные меры могут включать:

- воспользоваться услугами юриста для рассмотрения последствий различных планов действий;
- информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление обслуживающей организации;
- информирование третьих сторон (например, регулирующего органа), когда это необходимо;
- модифицирование мнения аудитора обслуживающей организации или добавление раздела

**«Прочие сведения»;**

- **отказ от задания.**

## Приложение 1

(см. пункт А47)

**Примеры подтверждений обслуживающей организации**

Указанные ниже примеры подтверждений обслуживающей организации приводятся исключительно в качестве общих указаний и не являются исчерпывающими или применимыми к любым ситуациям.

**Пример 1. Подтверждение обслуживающей организации второго типа**

## Подтверждение обслуживающей организации

Прилагаемое описание подготовлено для клиентов, которые использовали систему [тип или название], и их аудиторов, обладающих достаточными знаниями для того, чтобы учесть описание вместе с прочей информацией, включая сведения о средствах контроля, используемых самими клиентами, при оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности клиентов. [Название организации] подтверждает следующее:

- (a) Прилагаемое описание на страницах [bb-cc] *достоверно отражает систему* [тип или название] обработки операций клиентов в течение периода с [дата] по [дата]. Критерии, использованные при составлении данного подтверждения, заключались в том, что прилагаемое описание:
- (i) отражает то, как система была разработана и внедрена, в том числе:
    - виды предоставленных услуг, включая при необходимости виды обработанных операций;
    - процедуры как в рамках использования систем информационных технологий, так и неавтоматизированных систем, с помощью которых операции инициируются, учитываются, обрабатываются, корректируются по мере необходимости и переносятся в заключения, составляемые для клиентов;
    - соответствующие данные бухгалтерского учета, подтверждающая информация и определенные счета, которые использовались для инициирования, учета, обработки и отчетов по операциям, в том числе для корректировки неправильной информации и процесса переноса информации в заключения, подготовленные для клиентов;
    - то, как система учитывает значительные события и условия, не являющиеся операциями;
    - процесс, используемый для подготовки заключений для клиентов;
    - соответствующие цели внутреннего контроля и средства контроля, предназначенные для достижения этих целей;
    - средства контроля, которые, как мы предполагаем, исходя из структуры системы, будут внедрены организациями-пользователями и которые, в случае необходимости достижения целей внутреннего контроля, указанных в прилагаемом описании, определены в описании вместе с соответствующими целями внутреннего контроля, которые не могут быть достигнуты нами самостоятельно;
    - другие аспекты нашей контрольной среды, процесс оценки рисков, информационная система (включая соответствующие бизнес-процессы) и информационное взаимодействие, контрольные действия и мониторинг средств контроля, которые имели отношение к обработке операций клиентов и их отражению в заключениях;
  - (ii) включает соответствующую информацию об изменениях в системе обслуживающей организации в течение периода с [дата] по [дата].
  - (iii) не содержит пропусков или искажений информации, касающейся области применения описываемой системы, с учетом того, что описание готовится для удовлетворения общих потребностей широкого круга клиентов и их аудиторов и, следовательно, может не включать всех аспектов системы, которые каждый отдельный клиент может счесть важными в конкретных условиях.
- (b) Средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в прилагаемом описании, были надлежащим образом организованы и эффективно функционировали в течение периода с [дата]

по [дата]. Критерии, использованные при составлении данного подтверждения, заключались в том, что:

- (i) риски, которые угрожали достижению целей внутреннего контроля, заявленных в описании, были выявлены;
- (ii) указанные средства контроля (при их применении согласно описанию) обеспечивают разумную уверенность в том, что эти риски не препятствуют достижению заявленных целей внутреннего контроля;
- (iii) средства контроля последовательно применялись, как предполагалось при их разработке, в том числе ручные средства контроля осуществлялись лицами, обладающими надлежащей компетенцией и необходимыми полномочиями, в течение периода с [дата] по [дата].

#### Пример 2. Подтверждение обслуживающей организации первого типа

Прилагаемое описание подготовлено для клиентов, которые использовали систему [тип или название], и их аудиторов, обладающих достаточными знаниями для того, чтобы учесть описание вместе с прочей информацией, включая сведения о средствах контроля, используемых самими клиентами, при изучении информационных систем клиентов, применимых к финансовой отчетности. [Название организации] подтверждает следующее:

- (a) Прилагаемое описание на страницах [bb-cc] достоверно отражает систему [тип или название] обработки операций клиентов по состоянию на [дата]. Критерии, использованные при составлении данного подтверждения, заключались в том, что прилагаемое описание:
  - (i) отражает то, как система была разработана и внедрена, в том числе:
    - виды предоставленных услуг, включая при необходимости виды обработанных операций;
    - процедуры как в рамках использования систем информационных технологий, так и неавтоматизированных систем, с помощью которых операции инициируются, учитываются, обрабатываются, корректируются по мере необходимости и переносятся в заключения, составляемые для клиентов;
    - соответствующие данные бухгалтерского учета, подтверждающая информация и определенные счета, которые использовались для инициирования, учета, обработки и отчетов по операциям, в том числе для корректировки неправильной информации и процесса переноса информации в заключения, подготовленные для клиентов;
    - то, как система учитывает значительные события и условия, не являющиеся операциями;
    - процесс, используемый для подготовки заключений для клиентов;
    - соответствующие цели внутреннего контроля и средства контроля, предназначенные для достижения этих целей;
    - средства контроля, которые, как мы предполагаем, исходя из структуры системы, будут внедрены организациями-пользователями и которые, в случае необходимости достижения целей внутреннего контроля, указанных в прилагаемом описании, определены в описании вместе с соответствующими целями внутреннего контроля, которые не могут быть достигнуты нами самостоятельно;
    - другие аспекты нашей контрольной среды, процесс оценки рисков, информационная система (включая соответствующие бизнес-процессы) и информационное взаимодействие, контрольные действия и мониторинг средств контроля, которые имели отношение к обработке операций клиентов и их отражению в заключениях;
  - (ii) не содержит пропусков или искажений информации, касающейся области применения описываемой системы, с учетом того, что описание готовится для удовлетворения общих потребностей широкого круга клиентов и их аудиторов и, следовательно, может не включать всех аспектов системы, которые каждый отдельный клиент может счесть важными в конкретных условиях.
- (b) Средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в прилагаемом описании, были надлежащим образом организованы по состоянию на [дата]. Критерии, использованные при составлении данного подтверждения, заключались в том, что:

- (i) риски, которые угрожали достижению целей внутреннего контроля, заявленных в описании, были выявлены;
- (ii) указанные средства контроля (при их применении согласно описанию) обеспечивают разумную уверенность в том, что эти риски не препятствуют достижению заявленных целей средств контроля.

**Приложение 2**

(см. пункт А47)

**Примеры заключений аудитора обслуживающей организации, обеспечивающих уверенность**

Указанные ниже примеры заключений приводятся исключительно в качестве общих указаний и не являются исчерпывающими или применимыми к любым ситуациям.

**Пример 1. Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, второго типа****Заключение независимого аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, в отношении описания, структуры и операционной эффективности средств контроля**

Кому: обслуживающей организации XYZ

*Объем работ*

Мы были привлечены для предоставления заключения о подготовленном обслуживающей организацией XYZ описании ее системы [тип или название] для обработки операций клиентов за период с [дата] по [дата], представленном на страницах [bb–cc] (далее – описание), и в отношении структуры и функционирования средств контроля, относящихся к целям внутреннего контроля, заявленным в описании.<sup>1</sup>

*Ответственность обслуживающей организации XYZ*

Обслуживающая организация XYZ несет ответственность за подготовку описания и прилагаемого подтверждения, изложенного на странице [aa], включая полноту, точность и метод представления описания и заявления; оказание услуг, заявленных в описании; указание целей внутреннего контроля, а также за разработку, внедрение и операционную эффективность средств контроля для достижения указанных целей внутреннего контроля.

*Наша независимость и контроль качества*

Мы заявляем о том, что соблюдали требование независимости и другие этические требования *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров*, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров, основанного на фундаментальных принципах честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессионального поведения.

Аудиторская организация применяет Международный стандарт контроль качества<sup>2</sup> и следовательно применяет системный контроль качества, включающий документально оформленную политику и процедуры соблюдения этических требований, профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования.

*Ответственность аудитора обслуживающей организации*

Наша ответственность заключается в выражении мнения об описании, подготовленном обслуживающей организацией XYZ, а также структуре и функционировании средств контроля, относящихся к целям внутреннего контроля, заявленным в данном описании, на основании выполненных нами процедур. Мы выполнили наше задание в соответствии с Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации», выпущенным Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность. Этот стандарт требует от нас планирования и проведения наших процедур таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что описание представлено во всех существенных отношениях достоверно и средства контроля надлежащим образом организованы и функционируют эффективно.

Задание, обеспечивающее уверенность, с предоставлением заключения в отношении описания, структуры и операционной эффективности средств контроля обслуживающей организации включает проведение

<sup>1</sup> Если некоторые элементы описания не включены в объем работ по заданию, это четко отражается в заключении, обеспечивающем уверенность.

<sup>2</sup> 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».

процедур, направленных на получение доказательств, подтверждающих раскрытия информации в описании обслуживающей организацией ее системы, а также структуру и операционную эффективность средств контроля. Выбор процедур зависит от суждения аудитора обслуживающей организации и включает оценку рисков того, что описание не представлено достоверно и средства контроля не организованы надлежащим образом и не функционируют эффективно. Наши процедуры включали тестирование операционной эффективности тех средств контроля, которые мы сочли необходимыми для обеспечения разумной уверенности в том, что цели внутреннего контроля, заявленные в описании, достигнуты. Задание этого типа, обеспечивающее уверенность, также включает в себя оценку общего представления описания, надлежащего характера заявленных в нем целей и пригодности критериев, указанных обслуживающей организацией и изложенных на странице [aa].

Мы полагаем, что полученные нами доказательства являются достаточными и надлежащими и дают нам основание для выражения нашего мнения.

#### *Ограничения средств контроля обслуживающей организации*

Описание, составленное обслуживающей организацией XYZ, подготовлено для удовлетворения общих потребностей широкого круга клиентов и их аудиторов и, следовательно, может не включать всех аспектов системы, которые каждый отдельный клиент может счесть важными в конкретных условиях. Кроме того, в силу своего характера средства контроля обслуживающей организации могут не предотвращать или не выявлять все ошибки или пропуски в процессе обработки операций или в предоставляемых заключениях об этих операциях. Помимо этого, экстраполяция оценки эффективности на будущие периоды связана с риском того, что средства контроля обслуживающей организации могут стать недостаточными или перестанут функционировать надлежащим образом. Помимо этого, экстраполяция оценки эффективности на будущие периоды связана с риском того, что средства контроля обслуживающей организации могут стать недостаточными или перестанут функционировать надлежащим образом.

#### *Мнение*

Наше мнение сформировано с учетом обстоятельств, изложенных в настоящем заключении. При формировании нашего мнения мы использовали критерии, изложенные на странице [aa]. По нашему мнению, во всех существенных отношениях:

- (a) описание дает достоверное представление о системе [тип или название], разработанной и внедренной в течение периода с [дата] по [дата];
- (b) средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в описании, были надлежащим образом организованы в течение периода с [дата] по [дата];
- (c) протестированные средства контроля, необходимые для обеспечения разумной уверенности в достижении целей внутреннего контроля, заявленных в описании, функционировали эффективно в течение периода с [дата] по [дата].

#### *Описание тестов средств контроля*

Протестированные средства контроля, а также характер, сроки и результаты этих тестов перечислены на страницах [yy-zz].

#### *Предполагаемые пользователи и цель*

Настоящее заключение и описание тестов средств контроля на страницах [yy-zz] предназначены исключительно для клиентов, которые используют систему [тип или название] обслуживающей организации XYZ, и их аудиторов, обладающих достаточными знаниями для того, чтобы учесть ее вместе с прочей информацией, включая сведения о средствах контроля, используемых клиентами, при оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности клиентов.

[Подпись аудитора обслуживающей организации]

[Дата заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации]

[Адрес аудитора обслуживающей организации]

## Пример 2 Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, первого типа

### Заключение независимого аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, об описании и структуре средств контроля

Кому: обслуживающей организации XYZ

#### *Объем работ*

Мы были привлечены для предоставления заключения о подготовленном обслуживающей организацией XYZ описании ее системы [тип или название] для обработки операций клиентов по состоянию на [дата], представленном на страницах [bb-cc] (далее – описание), и в отношении структуры и функционирования средств контроля, относящихся к целям внутреннего контроля, заявленным в описании.<sup>3</sup>

Мы не проводили процедур в отношении операционной эффективности средств контроля, включенных в описание, и, следовательно, не выражаем мнения по этому вопросу.

#### *Ответственность обслуживающей организации XYZ*

Обслуживающая организация XYZ несет ответственность за подготовку описания и прилагаемого подтверждения, изложенного на странице [aa], включая полноту, точность и метод представления описания и подтверждения; оказание услуг, заявленных в описании; указание целей внутреннего контроля, а также за разработку, внедрение и операционную эффективность средств контроля для достижения указанных целей внутреннего контроля.

#### *Наша независимость и контроль качества*

Мы заявляем о том, что соблюдали требование независимости и другие этические требования Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров, основанного на фундаментальных принципах честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессионального поведения.

Аудиторская организация применяет Международный стандарт контроль качества<sup>4</sup> и следовательно применяет системный контроль качества, включающий документально оформленную политику и процедуры соблюдения этических требований, профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования.

#### *Ответственность аудитора обслуживающей организации*

Наша ответственность заключается в выражении мнения об описании, подготовленном обслуживающей организацией XYZ, а также структуре и функционировании средств контроля, относящихся к целям внутреннего контроля, заявленным в данном описании, на основании выполненных нами процедур. Мы выполнили наше задание в соответствии с Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации», выпущенным Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность. Этот стандарт требует от нас планирования и проведения наших процедур таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что описание представлено во всех существенных отношениях достоверно и средства контроля надлежащим образом организованы и функционируют эффективно.

Задание, обеспечивающее уверенность, с предоставлением заключения в отношении описания, структуры и операционной эффективности средств контроля обслуживающей организации включает проведение процедур, направленных на получение доказательств, подтверждающих раскрытия информации в описании обслуживающей организацией ее системы, а также структуру и операционную эффективность средств контроля. Выбор процедур зависит от суждения аудитора обслуживающей организации и включает оценку рисков того, что описание не представлено достоверно и средства контроля не организованы надлежащим образом и не функционируют эффективно. Задание этого типа, обеспечивающее уверенность, также включает в себя оценку общего представления описания, надлежащего характера указанных в нем целей

<sup>3</sup> Если некоторые элементы описания не включены в объем работ по заданию, это четко отражается в заключении, обеспечивающем уверенность.

<sup>4</sup> 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».



внутреннего контроля и пригодности критериев, указанных обслуживающей организацией и изложенных на странице [aa].

Как указано выше, мы не проводили процедур в отношении операционной эффективности средств контроля, включенных в описание, и, следовательно, не выражаем мнения по этому вопросу.

Мы полагаем, что полученные нами доказательства являются достаточными и надлежащими и дают нам основание для выражения нашего мнения.

#### *Ограничения средств контроля обслуживающей организации*

Описание, составленное обслуживающей организацией XYZ, подготовлено для удовлетворения общих потребностей широкого круга клиентов и их аудиторов и, следовательно, может не включать всех аспектов системы, которые каждый отдельный клиент может счесть важными в конкретных условиях. Кроме того, в силу своего характера средства контроля обслуживающей организации могут не предотвращать или не выявлять все ошибки или пропуски в процессе обработки операций или в предоставляемых заключениях об этих операциях. Помимо этого, экстраполяция оценки эффективности на будущие периоды связана с риском того, что средства контроля обслуживающей организации могут стать недостаточными или перестанут функционировать надлежащим образом.

#### *Мнение*

Наше мнение сформировано с учетом обстоятельств, изложенных в настоящем заключении. При формировании нашего мнения мы использовали критерии, изложенные на странице [aa]. По нашему мнению, во всех существенных отношениях:

- (a) описание дает достоверное представление о системе [тип или название], разработанной и внедренной по состоянию на [дата];
- (b) средства контроля, относящиеся к целям внутреннего контроля, заявленным в описании, были надлежащим образом организованы по состоянию на [дата].

#### *Предполагаемые пользователи и цель*

Настоящее заключение предназначено исключительно для клиентов, которые используют систему [тип или название] обслуживающей организации XYZ, и их аудиторов, обладающих достаточными знаниями для того, чтобы учесть ее вместе с прочей информацией, включая сведения о средствах контроля, используемых самими клиентами, при изучении информационных систем клиентов, относящихся к финансовой отчетности.

[Подпись аудитора обслуживающей организации]

[Дата заключения, обеспечивающего уверенность, аудитора обслуживающей организации]

[Адрес аудитора обслуживающей организации]

## Приложение 3

(см. пункт А50)

**Примеры модифицированных заключений аудитора обслуживающей организации, обеспечивающих уверенность**

Указанные ниже примеры модифицированных заключений приводятся исключительно в качестве общих указаний и не являются исчерпывающими или применимыми к любым ситуациям. Они основываются на примерах заключений в Приложении 2.

**Пример 1. Мнение с оговоркой: описание обслуживающей организацией ее системы не представлено достоверно во всех существенных отношениях**

...

*Ответственность аудитора обслуживающей организации*

...

Мы полагаем, что полученные нами доказательства являются достаточными и надлежащими и дают нам основание для выражения нашего мнения с оговоркой.

*Основание для выражения мнения с оговоркой*

В прилагаемом описании на странице [m] указано, что обслуживающая организация XYZ использует идентификационные номера операторов и пароли для предотвращения несанкционированного доступа к системе. На основании проведенных процедур, которые включали направление запросов персоналу и наблюдение за осуществлением деятельности, мы определили, что идентификационные номера операторов и пароли используются в приложениях А и В, но не используются в приложениях С и D.

*Мнение с оговоркой*

Наше мнение сформировано с учетом обстоятельств, изложенных в настоящем заключении. При формировании нашего мнения мы использовали критерии, представленные в заявлении обслуживающей организации XYZ на странице [aa]. По нашему мнению, за исключением обстоятельства, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой»:

(a) ...

**Пример 2. Мнение с оговоркой: средства контроля не организованы надлежащим образом для обеспечения разумной уверенности в том, что цели внутреннего контроля, заявленные в описании обслуживающей организацией ее системы, будут достигнуты при эффективном функционировании средств контроля**

...

*Ответственность аудитора обслуживающей организации*

...

Мы полагаем, что полученные нами доказательства являются достаточными и надлежащими и дают нам основание для выражения нашего мнения с оговоркой.

*Основание для выражения мнения с оговоркой*

Как указано на странице [m] прилагаемого описания, обслуживающая организация XYZ периодически вносит изменения в программы приложений для устранения недостатков или расширения их возможностей. Процедуры, используемые для определения необходимости изменений, разработки проекта изменений и их внедрения, не включают проверку и утверждение уполномоченными лицами, независимыми от лиц, участвовавших во внесении изменений. Кроме того, отсутствуют определенные требования по тестированию таких изменений или предоставлению результатов тестирования уполномоченному лицу, ответственному за проведение проверки, до внедрения изменений.

*Мнение с оговоркой*

Наше мнение сформировано с учетом обстоятельств, изложенных в настоящем заключении. При формировании нашего мнения мы использовали критерии, представленные в заявлении

обслуживающей организации XYZ на странице [aa]. По нашему мнению, за исключением обстоятельства, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой»:

(a) ...

**Пример 3. Мнение с оговоркой: средства контроля не функционировали эффективно в течение указанного периода (только для заключений второго типа)**

...

*Ответственность аудитора обслуживающей организации*

...

Мы полагаем, что полученные нами доказательства являются достаточными и надлежащими и дают нам основание для выражения нашего мнения с оговоркой.

*Основание для выражения мнения с оговоркой*

Обслуживающая организация XYZ указывает в своем описании, что у нее имеются автоматизированные средства контроля для проведения сверки полученных платежей по кредитам с итоговыми данными. Однако, как указано на странице [mn] описания, это средство контроля не функционировало эффективно в период с dd/mm/gggg по dd/mm/gggg из-за ошибки в программе. В результате этого не была достигнута цель внутреннего контроля, заключающаяся в «обеспечении с помощью средств контроля разумной уверенности в том, что полученные платежи по кредитам отражены надлежащим образом», в период с dd/mm/gggg по dd/mm/gggg. Обслуживающая организация XYZ внесла изменение в программу, выполняющую расчеты, по состоянию на [data], и наши тесты показывают, что программа функционировала эффективно в период с dd/mm/gggg по dd/mm/gggg.

*Мнение с оговоркой*

Наше мнение сформировано с учетом обстоятельств, изложенных в настоящем заключении. При формировании нашего мнения мы использовали критерии, представленные в заявлении обслуживающей организации XYZ на странице [aa]. По нашему мнению, за исключением обстоятельства, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой»:

...

**Пример 4. Мнение с оговоркой: аудитор обслуживающей организации не может получить достаточные надлежащие доказательства**

...

*Ответственность аудитора обслуживающей организации*

...

Мы полагаем, что полученные нами доказательства являются достаточными и надлежащими и дают нам основание для выражения нашего мнения с оговоркой.

*Основание для выражения мнения с оговоркой*

Обслуживающая организация XYZ указывает в своем описании, что у нее имеются автоматизированные средства контроля для проведения сверки полученных платежей по кредитам с итоговыми данными. Однако электронные записи результатов данной сверки за период с dd/mm/gggg по dd/mm/gggg были удалены в результате ошибки компьютерной обработки, и, следовательно, мы не смогли протестировать функционирование данного средства контроля за указанный период. Таким образом, мы не смогли определить, была ли достигнута цель средства контроля, заключающаяся в «обеспечении с помощью средств контроля разумной уверенности в том, что полученные платежи по кредитам отражаются надлежащим образом», в период с dd/mm/gggg по dd/mm/gggg.

*Мнение с оговоркой*

Наше мнение сформировано с учетом обстоятельств, изложенных в настоящем заключении. При формировании нашего мнения мы использовали критерии, представленные в заявлении обслуживающей организации XYZ на странице [aa]. По нашему мнению, за исключением обстоятельства, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой»:

(a) ...

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ЗАДАНИЙ,  
ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ УВЕРЕННОСТЬ 3410**  
**«ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, В ОТНОШЕНИИ  
ОТЧЕТНОСТИ О ВЫБРОСАХ ПАРНИКОВЫХ ГАЗОВ»**

Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов» *следует рассматривать вместе с* Предисловием к Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

**Введение**

1. Ввиду зависимости между выбросами парниковых газов и изменением климата многие организации проводят количественную оценку своих выбросов парниковых газов для управленческих целей, а многие также составляют отчет о выбросах парниковых газов:
  - (a) в рамках раскрытия информации в соответствии с нормативными требованиями;
  - (b) в рамках системы торговли квотами на выбросы;
  - (c) в целях информирования инвесторов и других лиц на добровольной основе. Например, добровольно раскрываемая информация может быть опубликована как отдельный документ, включена в состав более полного отчета об устойчивом развитии или годового отчета организации или предоставлена в качестве обоснования для включения в «углеродный реестр».

**Сфера применения настоящего стандарта**

2. Настоящий Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) регламентирует выполнение таких заданий в отношении отчета организации о выбросах парниковых газов.
3. Вывод практикующего специалиста в отношении задания, обеспечивающего уверенность, может распространяться на информацию в дополнение к отчету о выбросах парниковых газов, например, когда практикующий специалист привлечен для проверки отчета об устойчивом развитии, в состав которого входит отчет о выбросах парниковых газов. В таких случаях (см. пункты A1–A2):
  - (a) настоящий стандарт применяется к процедурам, обеспечивающим уверенность, которые выполняются в отношении отчета о выбросах парниковых газов, кроме случаев, когда отчет о выбросах парниковых газов составляет относительно небольшую часть общей информации, в отношении которой обеспечивается уверенность;
  - (b) МСЗОУ 3000 (пересмотренный)<sup>1</sup> (или иной МСЗОУ, регламентирующий определенный оцениваемый предмет задания) применяется к процедурам, обеспечивающим уверенность, выполняемым в отношении остальной информации, на которую распространяется вывод практикующего специалиста.
4. Настоящий стандарт не регламентирует и не содержит конкретных указаний по выполнению заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении:

<sup>1</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов».

- (a) отчетов о выбросах, отличающихся от выбросов парниковых газов, например оксидов азота (NOx) и диоксида серы (SO<sub>2</sub>). Тем не менее настоящий стандарт может содержать указания в отношении таких заданий;<sup>2</sup>
- (b) иной информации, связанной с парниковыми газами, например о влиянии жизненного цикла продуктов на окружающую среду, о гипотетической базовой величине и ключевых показателях эффективности, основанных на данных о выбросах (см. пункт A3);
- (c) инструментов, процессов или механизмов, таких как проекты по компенсационным квотам, используемым другими организациями для получения вычетов по выбросам. Однако, если отчет о выбросах парниковых газов организации включает вычеты по выбросам, в отношении которых должна быть обеспечена уверенность, к таким вычетам в установленном порядке применяются требования настоящего стандарта (см. пункт 76(f)).

#### Задания по подтверждению и задания по непосредственной оценке

5. В *Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенность* (Концепция заданий, обеспечивающих уверенность) отмечается, что задания, обеспечивающие уверенность, могут представлять собой задания по подтверждению или задания по непосредственной оценке. Настоящий стандарт применяется только к заданиям по подтверждению<sup>3</sup>.

#### *Процедуры выполнения заданий, обеспечивающих разумную уверенность, и заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность*

6. В МСЗОУ 3000 (пересмотренном), отмечается, что задание, обеспечивающее уверенность, может представлять собой задание, обеспечивающее разумную уверенность, или задание, обеспечивающее ограниченную уверенность<sup>4</sup>. Настоящий стандарт применяется как к заданиям, обеспечивающим разумную уверенность, так и к заданиям, обеспечивающим ограниченную уверенность.
7. Как в случае заданий, обеспечивающих разумную уверенность, так и в случае заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, в отношении отчета о выбросах парниковых газов, практикующий специалист выбирает комбинацию процедур, обеспечивающих уверенность, которые могут включать инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное применение, аналитические процедуры и направление запросов. Определение процедур, обеспечивающих уверенность, которые необходимо выполнить в рамках конкретного задания, является предметом профессионального суждения. Поскольку отчеты о выбросах парниковых газов охватывают широкий круг вопросов, то характер, сроки и объем процедур, по всей вероятности, будут значительно различаться в зависимости от заданий.
8. Если отсутствуют указания об ином, каждое требование настоящего стандарта применяется как к заданиям, обеспечивающим разумную уверенность, так и к заданиям, обеспечивающим ограниченную уверенность. Так как уровень уверенности, получаемый в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, ниже, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, процедуры, выполняемые практикующим специалистом в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, будут отличаться по характеру и строкам, а также будут меньше по объему, чем при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность.<sup>5</sup> Требования, которые применяются только к тому или иному типу заданий, представлены в формате двух колонок с добавлением букв «О» (ограниченная уверенность) или «Р» (разумная уверенность) после номера пункта. Хотя некоторые процедуры требуются выполнять только в рамках заданий, обеспечивающих разумную уверенность, они, тем не менее, могут быть применимы в случае некоторых заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность (см. также пункт A90, в котором указаны основные различия между дополнительными процедурами, выполняемыми практикующим специалистом в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, и задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, в отношении отчета о выбросах парниковых газов) (см. пункты A4, A90).

<sup>2</sup> Оксиды азота NOx (то есть оксид азота NO и диоксид азота NO<sub>2</sub>, которые отличаются от оксида диазота N<sub>2</sub>O, входящего в состав парниковых газов) и диоксид серы SO<sub>2</sub> ассоциируются с «кислотными дождями», а не с изменением климата.

<sup>3</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 12(a)(ii).

<sup>4</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 12(a)(i)(b).

<sup>5</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 12(a)(iii).

*Взаимосвязь между настоящим стандартом и МСЗОУ 3000, прочими профессиональными стандартами и иными требованиями*

9. Практикующий специалист должен соблюдать требования МСЗОУ 3000 (пересмотренного) и настоящего стандарта при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении отчета о выбросах парниковых газов. Настоящий стандарт дополняет, но не заменяет понимание того, как МСЗОУ 3000 (пересмотренный) должен применяться к заданию, обеспечивающему уверенность, в отношении отчета организации о выбросах парниковых газов (см. пункт А17).
10. Соблюдение требований МСЗОУ 3000 (пересмотренного) требований частей А и Б Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), либо других профессиональных требований, или требований закона или нормативного акта, относящихся к заданиям, обеспечивающим уверенность не менее строгих чем установленные Кодексом СМСЭБ<sup>6</sup>. Кроме того, требуется, чтобы руководитель задания был участником аудиторской организации, применяющей МСКК 1<sup>7</sup>, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем МСКК 1 (см. пункты А5-А6).
11. В тех случаях, когда задание выполняется согласно местным законам, нормативным актам или положениям схемы торговли квотами на выбросы, настоящий стандарт не отменяет действие такого закона, нормативного акта или положения. В случае если местные законы, нормативные акты или положения системы торговли квотами на выбросы отличаются от требований настоящего стандарта, задание, выполняемое в соответствии с местными законами, нормативными актами или положениями определенной системы торговли, не будет автоматически соответствовать требованиям настоящего стандарта. Практикующий специалист имеет право заявить о соответствии настоящему стандарту в дополнение к соблюдению местного закона, нормативного акта или положения системы торговли квотами на выбросы только в том случае, если им были выполнены все применимые требования настоящего стандарта (см. пункт А7).

**Дата вступления в силу**

12. Настоящий стандарт вступает в силу для отчетов по заданиям, обеспечивающим уверенность, за периоды, заканчивающиеся 30 сентября 2013 года или после указанной даты.

**Цели**

13. Перед практикующим специалистом стоят следующие цели:
  - (a) в установленном порядке получить или разумную уверенность либо ограниченную уверенность в отношении того, содержит ли отчет о выбросах парниковых газов существенные искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок, что позволит практикующему специалисту сформировать вывод, выражающий разумную уверенность или ограниченную уверенность;
  - (b) предоставить заключение или отчет в соответствии с результатами, полученными практикующим специалистом, в которых указано следующее:
    - (i) в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, – подготовлен ли отчет о выбросах парниковых газов во всех существенных отношениях в соответствии с применимыми критериями;
    - (ii) в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, – были ли выявлены практикующим специалистом факты, которые могут служить основанием для того, чтобы он полагал, исходя из выполненных процедур и полученных доказательств, что отчет о выбросах парниковых газов не подготовлен во всех существенных отношениях в соответствии с применимыми критериями;
  - (c) проинформировать надлежащих лиц, если это предусмотрено настоящим стандартом, в соответствии с результатами, полученными практикующим специалистом.

<sup>6</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 3(а), 20 и 34.

<sup>7</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 3(б) и 31(а). Международный стандарт контроля качества (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».

## Определения

14. Для целей настоящего стандарта следующие термины используются в указанных ниже значениях<sup>8</sup>:
- (a) **Применимые критерии** – критерии, используемые организацией для определения количества выбросов парниковых газов и подготовки отчета о выбросах парниковых газов.
  - (b) **Предпосылки** – заявления организации, сделанные в явной или иной форме, которые включены в отчет о выбросах парниковых газов и используются практикующим специалистом для рассмотрения различных типов потенциально возможных искажений.
  - (c) **Базисный год** – конкретный год или среднее значение за несколько лет, относительно которого проводится сравнение выбросов организации в динамике по времени.
  - (d) **Система ограничений и торговли квотами** – система, предусматривающая установление общих ограничений на выбросы и распределение разрешений (квот) на выбросы между участниками и позволяющая им торговать квотами и кредитами на разрешенные углеродные выбросы.
  - (e) **Сравнительная информация** – числовые показатели и раскрытие информации, представленные в отчете о выбросах парниковых газов, за один или несколько прошедших периодов.
  - (f) **Выбросы** – парниковые газы, которые в течение соответствующего периода были выброшены в атмосферу или были бы выброшены в атмосферу, если бы они не были уловлены и направлены в поглотитель. Выбросы могут подразделяться на следующие категории:
    - **прямые выбросы** (также известные как выбросы категории 1), которые представляют собой выбросы из источников, принадлежащих организации или находящихся под ее контролем (см. пункт A8);
    - **косвенные выбросы**, которые представляют собой выбросы, являющиеся следствием деятельности организации, но источники которых принадлежат или находятся под контролем другой организации. Косвенные выбросы могут в свою очередь подразделяться на следующие категории:
      - **выбросы категории 2**, которые представляют собой выбросы, связанные с энергией, которую получает и потребляет организация (см. пункт A9);
      - **выбросы категории 3**, к которым относятся все прочие косвенные выбросы (см. пункт A10).
  - (g) **Вычет по выбросам** – любая статья, включенная в отчет о выбросах парниковых газов организации, которая вычитается из общего объема отраженных в отчете выбросов, но не является абсорбцией; обычно к этому относятся приобретенные компенсационные квоты, но могут относиться и иные инструменты или механизмы (такие как кредиты и квоты за достижение показателей), которые признаются системой регулирования или иной системой, в которой участвует организация (см. пункты A11–A12).
  - (h) **Коэффициент расчета выбросов** – математический коэффициент или норматив для перевода единиц измерения деятельности (например, литров потребленного топлива, фактического километража, численности животных в животноводстве или тонн произведенной продукции) в количественное выражение парниковых газов, связанных с этой деятельностью.
  - (i) **Система торговли квотами на выбросы** – рыночный подход, используемый для контроля за парниковыми газами посредством предоставления экономических стимулов для сокращения выбросов таких газов.
  - (j) **Организация** – юридическое лицо, экономический субъект, либо идентифицируемая часть юридического лица или экономического субъекта (например, один завод или иной участок, такой как полигон для захоронения отходов), либо несколько юридических лиц

<sup>8</sup> Определения, используемые в МСЗОУ 3000 (пересмотренном), также применяются к настоящему стандарту.

или иных организаций, или частей этих организаций (например, совместное предприятие), к которым относятся выбросы, отраженные в отчете о выбросах парниковых газов.

- (k) Недобросовестные действия – умышленные действия одного или нескольких лиц из числа руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, сотрудников или третьих лиц, совершенные при помощи обмана для получения неправомерных или незаконных преимуществ.
- (l) Дополнительные процедуры – процедуры, выполняемые в ответ на оцененные риски существенного искажения, включая тесты средств контроля (если такие имеются), детальные тесты и аналитические процедуры.
- (m) Отчет о выбросах парниковых газов – отчет, в котором указаны составные элементы и количественные параметры выбросов парниковых газов организации за период (иногда называемые «кадастром выбросов») и, если применимо, сравнительная информация и пояснительные примечания, включая основные принципы количественной оценки и политики составления отчетности. Отчет о выбросах парниковых газов организации также может включать категоризированный перечень абсорбций или вычетов по выбросам. Если задание не охватывает весь отчет о выбросах парниковых газов, термин «отчет о выбросах парниковых газов» означает ту его часть, которая охватывается заданием. Отчет о выбросах парниковых газов представляет собой информацию о предмете задания<sup>9</sup>.
- (n) Парниковые газы – углекислый газ (CO<sub>2</sub>) и любые другие газы, которые, согласно применимым критериям, должны быть включены в отчет о выбросах парниковых газов, такие как: метан, оксид диазота, гексафторид серы, гидрофторуглероды, перфторуглероды и хлорфторуглероды. Газы, отличные от углекислого газа, часто обозначаются как эквиваленты углекислого газа (CO<sub>2</sub>-е).
- (o) Организационные границы – границы, устанавливающие, какая деятельность подлежит включению в составляемый организацией отчет о выбросах парниковых газов.
- (p) Существенность для выполнения аудиторских процедур – величина или величины, установленные практикующим специалистом на уровне ниже порога существенности для отчета о выбросах парниковых газов, чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупная величина неисправленных и необнаруженных искажений превысит существенность для отчета о выбросах парниковых газов. В соответствующих случаях существенность для выполнения процедур также относится к величине или величинам, установленным практикующим специалистом на уровне ниже порога или порогов существенности для определенных видов выбросов или раскрытия информации.
- (q) Закупленная компенсационная квота – вычет по выбросам, при котором организация оплачивает снижение выбросов другой организации (уменьшение выбросов) или увеличение абсорбции другой организации (увеличение абсорбции) относительно гипотетической базовой величины (см. пункт A13).
- (r) Количественная оценка – процесс определения количества парниковых газов, которые прямо или косвенно относятся к организации по мере осуществления (или абсорбции) выбросов определенными источниками (или поглотителями).
- (s) Абсорбция – парниковые газы, которые в течение соответствующего периода были поглощены из атмосферы или были бы выброшены в атмосферу, если бы они не были удержаны и направлены в поглотитель (см. пункт A14).
- (t) Значительный участок – участок, который сам по себе является значительным в силу размера его выбросов относительно совокупных выбросов, включенных в отчет о выбросах парниковых газов, или в силу его особого характера или обстоятельств, в связи с которыми возникают определенные риски существенного искажения (см. пункты A15–A16).

<sup>9</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 12(x).



- (u) Поглотитель – физический объект, который поглощает парниковые газы из атмосферы, или процесс, в результате которого происходит такое поглощение.
- (v) Источник – физический объект, который выбрасывает парниковые газы в атмосферу, или процесс, в результате которого происходит такой выброс.
- (w) Тип выбросов – классификация выбросов, например, по источнику выброса, типу газа, региону или участку.

## Требования

### МСЗОУ 3000 (пересмотренный)

15. Практикующий специалист не должен заявлять о соблюдении настоящего стандарта, если он не выполняет все требования настоящего стандарта и МСЗОУ 3000 (пересмотренного) (см. пункты A5–A6, A17, A21–A22, A37, A127).

### Принятие и выполнение задания

#### *Навыки, знания и опыт*

16. Руководитель задания должен:
- (a) обладать компетенцией в области навыков и методов обеспечения уверенности, полученной путем интенсивного обучения и практического применения, и достаточной компетенцией в области количественной оценки и составления отчетов о выбросах, чтобы взять на себя ответственность за предоставление вывода по заданию, обеспечивающему уверенность;
  - (b) быть уверен в том, что все лица, выполняющие задание, обеспечивающее уверенность, имеют необходимую компетенцию и возможности, в том числе в области количественной оценки и составления отчетов по выбросам, а также в области деятельности по обеспечению уверенности, для выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в соответствии с настоящим стандартом (см. пункты A18–A19).

#### *Предварительные условия выполнения задания*

17. Чтобы установить, имеются ли в наличии предварительные условия для выполнения задания:
- (a) руководитель задания должен определить, что отчет о выбросах парниковых газов и задание обеспечивают достаточный объем информации, полезной для предполагаемых пользователей, с учетом, в частности, следующего (см. пункт A20):
    - (i) если отчет о выбросах парниковых газов исключает значительные выбросы, которые были или легко могут быть оценены количественно, являются ли такие исключения обоснованными в конкретных обстоятельствах;
    - (ii) если задание исключает обеспечение уверенности в отношении значительных выбросов, которые отражены в отчете организации, являются ли такие исключения обоснованными в конкретных обстоятельствах;
    - (iii) если задание включает обеспечение уверенности в отношении вычетов по выбросам, являются ли характер уверенности, которую практикующий специалист получит в отношении вычетов, и предполагаемое содержание заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, относительно этих выбросов, четкими, обоснованными в конкретных обстоятельствах и понятными для стороны, которая привлекла специалиста для выполнения задания (см. пункты A11–A12);
  - (b) при определении надлежащего характера применимых критериев в соответствии с требованиями МСЗОУ 3000 (пересмотренного)<sup>10</sup> практикующий специалист должен определить, включают ли критерии как минимум следующее (см. пункты A23–A26):
    - (i) метод определения организационных границ (см. пункты A27–A28);
    - (ii) учитываемые парниковые газы;

<sup>10</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 24(b)(ii) и 41.

- (iii) приемлемые методы количественной оценки, включая методы внесения корректировок в базисный год (если применимо);
  - (iv) раскрытие достаточной информации, чтобы предполагаемые пользователи могли понять значимые суждения, использованные при подготовке отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты А29–А34);
- (с) практикующий специалист должен получить согласие организации в отношении того, что она осознает и подтверждает свою ответственность:
- (i) за организацию, внедрение и обеспечение системы внутреннего контроля, которую организация считает необходимой для подготовки отчета о выбросах парниковых газов, не содержащего существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
  - (ii) за подготовку своего отчета о выбросах парниковых газов в соответствии с применимыми критериями (см. пункт А35);
  - (iii) за включение в свой отчет о выбросах парниковых газов ссылки на применимые критерии, которые организация использовала, или их описание, а также, если из обстоятельств выполняемого задания это неясно, указания на то, кто их разработал (см. пункт А36).

#### *Согласование условий выполнения задания*

18. Условия задания, согласование которых необходимо в соответствии с МСЗОУ 3000 (пересмотренным)<sup>11</sup>, должны включать следующее (см. пункт А37):
- (а) цель и объем работ по заданию;
  - (b) ответственность практикующего специалиста;
  - (с) ответственность организации, включая обязанности, указанные в пункте 17 (с);
  - (d) определение критериев, применимых к подготовке отчета о выбросах парниковых газов;
  - (е) ссылку на предполагаемую форму и содержание заключения или отчета, которые будут выпущены практикующим специалистом, и заявление о том, что могут возникнуть обстоятельства, при которых предоставленное заключение или отчет могут отличаться от предполагаемых по форме и содержанию;
  - (f) подтверждение того, что организация согласна предоставлять письменные заявления при заключении договора о выполнении задания.

#### **Планирование**

19. При планировании выполнения задания в соответствии с требованиями МСЗОУ 3000 (пересмотренного)<sup>12</sup> практикующий специалист должен (см. пункты А38–А41):
- (а) определить характеристики задания, определяющие объем работ;
  - (b) установить цели предоставления заключения или отчета по заданию для планирования сроков выполнения задания и характера необходимого информационного взаимодействия;
  - (с) рассмотреть факторы, которые, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, являются значимыми для определения направления действий рабочей группы;
  - (d) рассмотреть результаты процедур принятия или продолжения задания, а также, если необходимо, вопрос о том, применимы ли знания, полученные в рамках других заданий, выполненных для организации руководителем задания;
  - (е) определить характер, сроки и объем ресурсов, необходимых для выполнения задания, включая привлечение экспертов и других практикующих специалистов (см. пункты А42–А43);

<sup>11</sup> МСЗОУ 3000(пересмотренный), пункт 27.

<sup>12</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 40.

- (f) определить влияние службы внутреннего аудита организации, если такая имеется, на выполнение задания.

### **Существенность при планировании и выполнении задания**

*Определение существенности и существенности для выполнения аудиторских процедур при планировании выполнения задания*

20. При определении общей стратегии выполнения задания практикующий специалист должен определить существенность для отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты А44–А50).
21. Практикующий специалист должен определить существенность для выполнения аудиторских процедур в целях оценки рисков существенного искажения и установления характера, сроков и объемов дополнительных процедур.

*Пересмотр по мере выполнения задания*

22. Практикующий специалист должен пересмотреть существенность для отчета о выбросах парниковых газов в случае, если в ходе выполнения задания ему станет известна информация, которая заставила бы его установить другую величину, если бы такая информация была известна изначально (см. пункт А51).

### **Понимание организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, выявление и оценка рисков существенного искажения**

*Понимание организации и ее окружения*

23. Практикующий специалист должен изучить следующее (см. пункты А52–А53):
- (a) соответствующие отраслевые, регуляторные и прочие внешние факторы, включая применимые критерии;
  - (b) характер организации, включая:
    - (i) характер деятельности, включенной в организационные границы, в том числе (см. пункты А27–А28):
      - a. источники и полноту отражения выбросов и, если такие имеются, поглотителей и вычетов по выбросам;
      - b. долю каждого из выбросов в общем объеме выбросов организации;
      - c. неопределенность, связанную с количественными показателями, отраженными в отчете о выбросах парниковых газов (см. пункты А54–А59);
    - (ii) изменения относительно предыдущего периода в характере или объеме деятельности, включая проведение слияний, приобретений или продаж источников выбросов или аутсорсинг функций, связанных со значительными выбросами;
    - (iii) периодичность и характер перерывов в деятельности (см. пункт А60);
  - (c) выбор и применение организацией методов количественной оценки и политики по составлению отчетности, включая причины их изменения и потенциальную возможность двойного учета выбросов в отчете о выбросах парниковых газов;
  - (d) требования критериев, применимых к оценочным значениям, включая раскрытие информации;
  - (e) цель и стратегию организации в области изменения климата, если такие имеются, и соответствующие экономические, регуляторные, физические и репутационные риски (см. пункт А61);
  - (f) надзор и ответственность за информацию о выбросах внутри организации;
  - (g) наличие у организации службы внутреннего аудита и, при ее наличии, ее деятельность и основные результаты работы в отношении выбросов.

*Процедуры, выполняемые в целях изучения организации и ее окружения, а также выявления и оценки рисков существенного искажения*

24. Процедуры, выполняемые в целях изучения организации и ее окружения, а также выявления и оценки рисков существенного искажения, включают следующее (см. пункты А52–А53, А62):
- (а) направление запросов лицам внутри организации, располагающим, согласно суждению практикующего специалиста, информацией, которая, по всей вероятности, может помочь в определении и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок;
  - (b) аналитические процедуры (см. пункты А63–А65);
  - (c) наблюдение и инспектирование (см. пункты А66–А68).

*Изучение системы внутреннего контроля организации*

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p>25O. В отношении средств внутреннего контроля, применимых к количественной оценке и составлению отчетности о выбросах, практикующий специалист в качестве основы для определения и оценки рисков существенного искажения изучает посредством направления запросов следующее (см. пункты А52–А53, А69–А70):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) контрольную среду;</li> <li>(b) информационную систему, включая соответствующие бизнес-процессы, функции и обязанности по составлению отчетности, а также значимые вопросы, относящиеся к отчетности о выбросах;</li> <li>(c) результаты внедренного в организации процесса оценки рисков.</li> </ul>	<p>25P. Практикующий специалист изучает следующие компоненты системы внутреннего контроля организации, относящиеся к количественной оценке и отражению в отчетности выбросов, в качестве основы для определения и оценки рисков существенного искажения (см. пункты А52–А53, А70):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) контрольную среду;</li> <li>(b) информационную систему, включая соответствующие бизнес-процессы, функции и обязанности по составлению отчетности, а также значимые вопросы, относящиеся к отчетности о выбросах;</li> <li>(c) внедренный в организации процесс оценки рисков;</li> <li>(d) контрольные действия, относящиеся к заданию, изучение которых практикующий специалист считает необходимым, чтобы оценить риски существенных искажений на уровне предпосылок, а также разработать дополнительные процедуры в ответ на оцененные риски. Задание, обеспечивающее уверенность, не требует понимания всех контрольных действий, относящихся к каждому значимому типу выбросов и раскрытию информации в отчете о выбросах парниковых газов или к каждой связанной с ними предпосылке (см. пункты А71–А72);</li> <li>(e) мониторинг средств контроля.</li> </ul>
	<p>26P. В рамках изучения, необходимого согласно пункту 25P, практикующий специалист оценивает организацию системы контроля и определяет, была ли она внедрена, посредством проведения процедур в дополнение к опросу персонала организации ответственного за отчет о выбросах парниковых газов (см. пункты</p>

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
	A52–A53).

*Прочие процедуры, выполняемые в целях изучения, выявления и оценки рисков существенного искажения*

27. Если руководитель задания выполнял другие задания для организации, он должен рассмотреть, применима ли полученная информация к выявлению и оценке рисков существенного искажения (см. пункт A73).
28. Практикующий специалист должен провести опрос руководства и других лиц в организации в установленном порядке, чтобы определить, известно ли им о фактических, потенциальных или предполагаемых недобросовестных действиях или случаях несоблюдения закона или нормативного акта, влияющих на отчет о выбросах парниковых газов (см. пункты A84–A86).
29. Руководитель задания, прочие ключевые члены рабочей группы и основные внешние эксперты практикующего специалиста должны обсудить степень подверженности отчета организации о выбросах парниковых газов риску существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок, а также использование применимых критериев в контексте фактов и обстоятельств организации. Руководитель задания должен определить, какие вопросы следует довести до сведения членов рабочей группы и внешних экспертов практикующего специалиста, которые не принимали участие в обсуждении.
30. Практикующий специалист должен оценить, являются ли методы количественной оценки и политика по составлению отчетности организации, включая определение организационных границ, надлежащими для ее деятельности и соответствуют ли они применимым критериям, количественной оценке и политике по составлению отчетности, используемым в соответствующей отрасли и применявшимся в прошедшие периоды.

**Выполнение процедур на месте нахождения объектов организации**

31. Практикующий специалист должен определить, учитывая обстоятельства выполнения задания, есть ли необходимость проводить процедуры на месте нахождения значительных объектов (см. пункты A15–A16, A74–A77).

**Внутренний аудит**

32. Если у организации имеется служба внутреннего аудита, функции которой соответствуют условиям задания, практикующий специалист должен (см. пункт A78):
  - (a) определить возможность и уровень использования определенной работы, выполненной службой внутреннего аудита;
  - (b) в случае использования определенной работы, выполненной службой внутреннего аудита, определить достаточность уровня выполнения этой работы для целей задания.

*Выявление и оценка рисков существенного искажения*

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p>33O. Практикующий специалист выявляет и оценивает риски существенного искажения:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) на уровне отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты A79–A80),</li> <li>(b) для существенных типов выбросов и раскрытия информации (см. пункт A81)</li> </ul> <p>в качестве основы для разработки и проведения процедур, характер, сроки и объем которых:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(c) соответствуют оцененным рискам существенного искажения;</li> <li>(d) позволяют практикующему специалисту получить ограниченную уверенность в том, подготовлен ли отчет о выбросах парниковых газов во всех существенных отношениях в соответствии с применимыми критериями.</li> </ul>	<p>33P. Практикующий специалист выявляет и оценивает риски существенного искажения:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) на уровне отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты A79–A80),</li> <li>(b) на уровне предпосылок для существенных типов выбросов и раскрытия информации (см. пункты A81–A82)</li> </ul> <p>в качестве основы для разработки и проведения процедур, характер, сроки и объем которых (см. пункт A83):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(c) соответствуют оцененным рискам существенного искажения;</li> <li>(d) позволяют практикующему специалисту получить разумную уверенность в том, подготовлен ли отчет о выбросах парниковых газов во всех существенных отношениях в соответствии с применимыми критериями.</li> </ul>

#### Причины рисков существенного искажения

34. При выполнении процедур, необходимых в соответствии с пунктами 33O или 33P, практикующий специалист должен рассмотреть как минимум следующие факторы (см. пункты A84–A89):
- (a) вероятность умышленных искажений в отчете о выбросах парниковых газов (см. пункты A84–A86);
  - (b) вероятность несоблюдения положений законов и нормативных актов, которые, по общему признанию, оказывают непосредственное влияние на содержание отчета о выбросах парниковых газов (см. пункт A87);
  - (c) вероятность упущения потенциально значительных выбросов (см. пункт A88(a));
  - (d) значительные изменения в экономике или регулировании (см. пункт A88(b));
  - (e) характер деятельности (см. пункт A88(c));
  - (f) характер методов количественной оценки (см. пункт A88(d));
  - (g) уровень сложности определения организационных границ и участия связанных сторон (см. пункты A27–A28);
  - (h) наличие значительных выбросов, выходящих за рамки обычной деятельности организации или иным образом представляющихся необычными (см. пункт A88(e));
  - (i) уровень субъективности в количественной оценке выбросов (см. пункт A88(e));
  - (j) то, включены ли выбросы категории 3 в отчет о выбросах парниковых газов (см. пункт A88(f));
  - (k) то, каким образом организация определяет значительные оценочные значения, и данные, на которых они основаны (см. пункт A88(g)).

**Общие процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения и дополнительные процедуры**

35. Практикующий специалист должен разработать и выполнить общие процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты А90–А93).
36. Практикующий специалист разрабатывает и выполняет дополнительные процедуры, характер, сроки и объем которых соответствуют оцененным рискам существенного искажения, с учетом уровня ограниченной или разумной уверенности соответственно (см. пункт А90).

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p>370. При разработке и выполнении дополнительных процедур в соответствии с пунктом 36 практикующий специалист (см. пункты А90, А94):</p> <p>(а) рассматривает причины полученной оценки рисков существенного искажения для существенных типов выбросов и раскрытия информации (см. пункт А95);</p> <p>(б) получает доказательства, убедительность которых возрастает по мере повышения уровня оценки риска практикующим специалистом (см. пункт А97).</p>	<p>37Р. При разработке и выполнении дополнительных процедур в соответствии с пунктом 36 практикующий специалист (см. пункты А90, А94):</p> <p>(а) рассматривает причины полученной оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок для существенных типов выбросов и раскрытия информации, включая (см. пункт А95):</p> <p>(i) вероятность существенного искажения в силу особых характеристик соответствующего типа выбросов или раскрытой информации (что представляет собой неотъемлемый риск);</p> <p>(ii) намерение практикующего специалиста полагаться на операционную эффективность средств контроля при определении характера, сроков и объема других процедур (см. пункт А96);</p> <p>(б) получает доказательства, убедительность которых возрастает по мере повышения уровня оценки риска практикующим специалистом (см. пункт А97).</p>
	<p><i>Тесты средств контроля</i></p> <p>38Р. Практикующий специалист разрабатывает и проводит тесты средств контроля, чтобы получить достаточные надлежащие доказательства в отношении операционной эффективности соответствующих средств контроля, если (см. пункт А90(а)):</p> <p>(а) практикующий специалист намерен полагаться на операционную эффективность средств контроля при определении характера, сроков и объема других процедур (см. пункт А96);</p> <p>(б) как такие процедуры, отличные от тестов средств контроля, не могут предоставить достаточные надлежащие доказательства на уровне предпосылок (см. пункт А98).</p> <p>39Р. Если практикующий специалист выявляет случаи некорректного функционирования средств контроля, на которые он намерен</p>



Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
	<p>полагаться, он направляет соответствующие запросы, чтобы изучить данные обстоятельства и их возможные последствия, и определяет (см. пункт А90):</p> <p>(a) обеспечивают ли выполненные тесты средств контроля надлежащее основание для того, чтобы полагаться на средства контроля;</p> <p>(b) требуется ли проведение дополнительных тестов средств контроля;</p> <p>(c) есть ли необходимость в использовании иных процедур в отношении потенциальных рисков существенных искажений.</p> <p><i>Процедуры, отличные от тестов средств контроля</i></p> <p>40Р. Независимо от оцененных рисков существенных искажений практикующий специалист разрабатывает и проводит детальные тесты или аналитические процедуры в дополнение к тестам средств контроля, если они проводятся, для каждого существенного типа выбросов, а также раскрытия соответствующей информации (см. пункты А90, А94).</p> <p>41Р. Практикующий специалист рассматривает необходимость получения внешних подтверждений (см. пункты А90, А99).</p>
<p><i>Выполнение аналитических процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения</i></p> <p>42О. При разработке и выполнении аналитических процедур практикующий специалист (см. пункты А90(с), А100–А102):</p> <p>(a) определяет, являются ли те или иные аналитические процедуры приемлемыми, принимая во внимание оцененные риски существенных искажений и детальные тесты, если такие проводятся;</p> <p>(b) оценивает надежность данных, на которых основываются ожидания практикующего специалиста в отношении отраженных в отчете количественных показателей или коэффициентов, принимая во внимание источник, сопоставимость,</p>	<p><i>Выполнение аналитических процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения</i></p> <p>42Р. При разработке и выполнении аналитических процедур практикующий специалист (см. пункты А90(с), А100–А102):</p> <p>(a) определяет, являются ли те или иные аналитические процедуры приемлемыми для конкретных предпосылок, принимая во внимание оцененные риски существенных искажений и детальные тесты, если такие проводятся для данных предпосылок;</p> <p>(b) оценивает надежность данных, на которых основываются ожидания практикующего специалиста в отношении отраженных в отчете количественных показателей или</p>

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p>характер и уместность имеющейся информации, а также средства контроля за ее подготовкой;</p> <p>(с) определяет ожидаемые количественные показатели или коэффициенты.</p> <p>43O. Если в результате аналитических процедур выявляются колебания или пропорции, которые не соответствуют прочей информации, необходимой для подготовки отчета о выбросах, или значительно отличаются от ожидаемых количественных показателей или коэффициентов, практикующий специалист направляет запросы в адрес организации в отношении таких расхождений. Практикующий специалист рассматривает ответы на эти запросы, чтобы определить, есть ли необходимость в проведении иных процедур в данных обстоятельствах (см. пункт A90(c)).</p>	<p>коэффициентов, принимая во внимание источник, сопоставимость, характер и уместность имеющейся информации, а также средства контроля за ее подготовкой;</p> <p>(с) формирует ожидания в отношении отраженных в отчете количественных показателей или коэффициентов, причем такие ожидания должны быть достаточно точными, чтобы определить возможные существенные искажения.</p> <p>43P. Если в результате аналитических процедур выявляются колебания или пропорции, которые не соответствуют прочей информации, необходимой для подготовки отчета о выбросах, или значительно отличаются от ожидаемых количественных показателей или коэффициентов, практикующий специалист проводит исследование таких расхождений посредством (см. пункт A90(c)):</p> <p>(а) направления запросов в адрес организации и получения дополнительных доказательств, имеющих отношение к ответам организации;</p> <p>(b) выполнения иных процедур, которые необходимы в данных обстоятельствах.</p>
<p><i>Процедуры в отношении оценочных значений</i></p> <p>44O. Исходя из оцененных рисков существенного искажения, практикующий специалист (см. пункты A103–A104):</p> <p>(а) оценивает:</p> <p>(i) использовала ли организация надлежащим образом требования применимых критериев, относящихся к оценкам;</p> <p>(ii) являются ли надлежащими методы определения оценок и применялись ли они последовательно, а также носят ли надлежащий характер изменения, если такие имеются, в отраженных в отчетности оценках или в методе их определения по сравнению с предыдущим периодом в конкретных обстоятельствах;</p>	<p><i>Процедуры в отношении оценочных значений</i></p> <p>44P. Исходя из оцененных рисков существенного искажения, практикующий специалист оценивает (см. пункт A103):</p> <p>(а) использовала ли организация надлежащим образом требования применимых критериев, относящихся к оценкам;</p> <p>(b) являются ли надлежащими методы определения оценок и применялись ли они последовательно, а также носят ли надлежащий характер изменения, если такие имеются, в отраженных в отчетности оценках или в методе их определения по сравнению с предыдущим периодом в конкретных обстоятельствах.</p> <p>45P. В ответ на оцененный риск</p>

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p>(b) рассматривает необходимость выполнения других процедур в данных обстоятельствах.</p>	<p>существенного искажения практикующий специалист предпринимает одно или несколько из следующих действий с учетом характера оценок (см. пункт A103):</p> <p>(a) проводит тестирование того, как организация проводила оценку, и тестирует данные, на которых она основана. При этом практикующий специалист оценивает:</p> <p>(i) является ли использованный метод количественной оценки надлежащим в конкретных обстоятельствах;</p> <p>(ii) являются ли разумными использованные организацией допущения;</p> <p>(b) тестирует операционную эффективность средств контроля за процессом проведения организацией оценки вместе с выполнением других надлежащих процедур;</p> <p>(c) формирует свою точечную оценку или диапазон для определения правильности оценки руководства. Для этой цели:</p> <p>(i) если практикующий специалист использует допущения или методы, которые отличаются от тех, которые использовала организация, он должен изучить допущения или методы организации в объеме, достаточном для того, чтобы установить, что в его точечной оценке или диапазоне учитываются соответствующие переменные, и оценить все значительные расхождения с точечной оценкой организации;</p> <p>(ii) если практикующий специалист приходит к выводу о том, что правомерно использование диапазона, он должен, исходя из имеющихся доказательств, сократить этот диапазон таким образом, чтобы все результаты в пределах</p>

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
	диапазона оказались обоснованными.

*Выборка*

46. В случае использования выборки практикующий специалист при ее формировании учитывает цель процедуры и характеристики генеральной совокупности, из которой делается выборка (см. пункты A90(b), A105).

*Недобросовестные действия, а также закон или нормативный акт*

47. Практикующий специалист принимает надлежащие меры в отношении фактических или предполагаемых недобросовестных действий и случаев фактического или предполагаемого несоблюдения закона или нормативного акта, выявленных в ходе выполнения задания (см. пункты A106–A107).

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p><i>Процедуры в отношении процесса подготовки отчета о выбросах парниковых газов</i></p> <p>48O. Процедуры, выполняемые практикующим специалистом, включают следующие процедуры, проводимые в отношении процесса подготовки отчета о выбросах парниковых газов (см. пункт A108):</p> <p>(a) сопоставление или сверка показателей отчета о выбросах парниковых газов с соответствующими данными;</p> <p>(b) получение посредством направления запросов в адрес организации понимания существенных корректировок, внесенных в процессе подготовки отчета о выбросах парниковых газов, и рассмотрение необходимости проведения других процедур в конкретных обстоятельствах.</p>	<p><i>Процедуры в отношении процесса подготовки отчета о выбросах парниковых газов</i></p> <p>48P. Процедуры, выполняемые практикующим специалистом, включают следующие процедуры, проводимые в отношении процесса подготовки отчета о выбросах парниковых газов (см. пункт A108):</p> <p>(a) сопоставление или сверка показателей отчета о выбросах парниковых газов с соответствующими данными;</p> <p>(b) исследование существенных корректировок, внесенных в процессе подготовки отчета о выбросах парниковых газов.</p>

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
<p><i>Определение необходимости выполнения дополнительных процедур в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность</i></p> <p>49O. Если практикующему специалисту становится известно об обстоятельстве или обстоятельствах, на основании которых он может полагать, что отчет о выбросах парниковых газов может содержать существенные искажения, практикующий специалист разрабатывает и проводит дополнительные процедуры для получения дополнительных доказательств того, чтобы он мог (см. пункты A109–A110):</p> <p>(a) сделать вывод о том, что обстоятельство или обстоятельства, по всей вероятности, не приведут к существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов, или</p> <p>(b) определить, что обстоятельство или обстоятельства приводят к существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов (см. пункт A111).</p>	<p><i>Пересмотр оценки рисков в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность</i></p> <p>49P. В процессе выполнения задания по мере получения дополнительных доказательств оценка практикующим специалистом рисков существенного искажения на уровне предпосылок может меняться. При обстоятельствах, когда практикующий специалист получает доказательства, не соответствующие доказательствам, на которых изначально основывалась оценка риска практикующего специалиста, он пересматривает оценку и вносит изменения в запланированные процедуры соответствующим образом (см. пункт A109).</p>

#### *Накопление выявленных искажений*

50. При выполнении задания практикующий специалист обязан накапливать выявленные искажения, за исключением тех, которые являются явно незначительными (см. пункт A112).

#### *Рассмотрение выявленных искажений по мере выполнения задания*

51. Практикующий специалист определяет, требуется ли пересмотр общей стратегии и плана выполнения задания в тех случаях, когда:
- (a) характер выявленных искажений и обстоятельства их возникновения указывают на то, что могут быть и другие искажения, которые в совокупности с искажениями, выявленными в рамках задания, могут оказаться существенными;
- (b) совокупность искажений, выявленных в рамках задания, приближается к уровню существенности, определенному в соответствии с пунктами 20–22 настоящего стандарта.
52. Если по запросу практикующего специалиста организация перепроверила данные о каком-либо типе выбросов или раскрытие какой-либо информации и исправила искажения, которые были выявлены, практикующий специалист проводит процедуры в отношении работы, выполненной организацией, чтобы определить, не сохранились ли существенные искажения.

#### *Информирование об искажениях и их исправление*

53. Практикующий специалист своевременно предоставляет информацию обо всех искажениях, выявленных в ходе выполнения задания, на соответствующем уровне внутри организации и требует от нее исправления этих искажений.
54. Если организация отказывается исправить некоторые или все искажения, информация о которых была доведена практикующим специалистом до ее сведения, практикующий специалист изучает причины отказа организации внести исправления и учитывает эти причины при формировании своего вывода.

#### *Оценка воздействия неисправленных искажений*

55. До проведения оценки влияния неисправленных искажений практикующий специалист переоценивает уровень существенности, определенный в соответствии с пунктами 20–22

настоящего стандарта, чтобы подтвердить, является ли данный уровень надлежащим в контексте фактических выбросов организации.

56. Практикующий специалист определяет, являются ли неисправленные искажения существенными в отдельности или в совокупности. Принимая это решение, практикующий специалист рассматривает размер и характер искажений, а также определенные обстоятельства их возникновения в отношении определенных типов выбросов или раскрытой информации и отчета о выбросах парниковых газов (см. пункт 72).

#### **Использование работы, выполненной другим практикующим специалистом**

57. Если практикующий специалист намерен использовать работу, выполненную другим практикующим специалистом, он:
- (a) однозначно информирует этого другого практикующего специалиста об объеме и сроках выполнения им работы и получения результатов его работы (см. пункты A113–A114);
  - (b) оценивает надлежащий характер и достаточность полученных доказательств, а также процесс включения соответствующей информации в отчет о выбросах парниковых газов (см. пункт A115).

#### **Письменные заявления**

58. Практикующий специалист запрашивает у лица или лиц в организации, отвечающих за соответствующие вопросы и имеющих о них информацию, письменные заявления о том (см. пункт A116):
- (a) что они выполнили свои обязанности по подготовке отчета о выбросах парниковых газов, включая сравнительную информацию, если необходимо, в соответствии с применимыми критериями, изложенными в условиях выполнения задания;
  - (b) что они предоставили практикующему специалисту всю необходимую информацию и доступ согласно условиям выполнения задания и отразили всю необходимую информацию в отчете о выбросах парниковых газов;
  - (c) полагают ли они, что влияние неисправленных искажений как в отдельности, так и в совокупности является несущественным для отчета о выбросах парниковых газов. Краткий перечень этих искажений включается в письменные заявления или прилагается к ним;
  - (d) полагают ли они, что значительные допущения, использованные для определения оценочных значений, являются обоснованными;
  - (e) что они предоставили практикующему специалисту информацию обо всех известных им недостатках системы внутреннего контроля, относящихся к заданию, которые не являются явно незначительными;
  - (f) раскрыли ли они практикующему специалисту известные им сведения о фактических, потенциальных или предполагаемых недобросовестных действиях или случаях несоблюдения закона или нормативного акта, когда недобросовестные действия или несоблюдение законов и нормативных актов могут оказать существенное влияние на отчет о выбросах парниковых газов.
59. Дата письменных заявлений должна быть как можно ближе к дате заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, но не позднее ее.
60. Практикующий специалист отказывается от вывода в отношении отчета о выбросах парниковых газов или отказывается от задания при условии, что такой отказ возможен согласно применимому закону или нормативному акту, если:
- (a) практикующий специалист приходит к выводу о том, что имеются достаточные сомнения в отношении честности лица или лиц, предоставивших письменные заявления, которые требуются согласно пунктам 58(a) и (b), и о том, что, в связи с этим, письменные заявления не являются надежными, или
  - (b) организация не предоставила письменных заявлений, предусмотренных пунктами 58(a) и (b).

**События после отчетной даты****61. Практикующий специалист (см. пункт A117):**

- (a) рассматривает, требуют ли события, произошедшие в период между датой отчета о выбросах парниковых газов и датой заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, внесения корректировки или раскрытия информации в отчете о выбросах парниковых газов, и оценивает достаточность и надлежащий характер полученных доказательств в отношении надлежащего отражения таких событий в отчете о выбросах парниковых газов в соответствии с применимыми критериями;
- (b) принимает надлежащие меры в ответ на факты, о которых практикующий специалист узнал после даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, и вследствие которых он мог бы изменить заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, если бы они были ему известны на дату данных заключения или отчета.

**Сравнительная информация****62. Если вместе с данными о выбросах за отчетный период представляется сравнительная информация и вывод практикующего специалиста распространяется на всю такую сравнительную информацию или на некоторую ее часть, то процедуры, выполняемые практикующим специалистом в отношении сравнительной информации, включают оценку следующего (см. пункты A118–A121):**

- (a) согласуется ли сравнительная информация с количественными показателями, представленными за прошедший период, и другой раскрытой информацией или, если необходимо, был ли произведен пересчет такой информации и раскрыт ли он надлежащим образом (см. пункт A121);
- (b) не противоречит ли политика количественной оценки, отраженная в сравнительной информации, политике, применяемой в текущем периоде, или, если в политику были внесены изменения, были ли они применены и раскрыты должным образом.

**63. Независимо от того, распространяется ли вывод практикующего специалиста на сравнительную информацию, если ему становится известно о том, что в представленной сравнительной информации может иметься существенное искажение, практикующий специалист:**

- (a) обсуждает этот вопрос с лицом или лицами в организации, отвечающими за соответствующие вопросы или имеющими о них информацию, и выполняет процедуры, которые являются надлежащими в указанных обстоятельствах (см. пункты A122–A123);
- (b) рассматривает последствия для заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. Если представленная сравнительная информация содержит существенное искажение и пересчет сравнительной информации не был проведен:
  - (i) в случаях, когда вывод практикующего специалиста распространяется на сравнительную информацию, он формирует вывод с оговоркой или отрицательный вывод в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, или
  - (ii) в случаях, когда вывод практикующего специалиста не распространяется на сравнительную информацию, он включает раздел «Прочие сведения» в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, с описанием обстоятельств, повлиявших на сравнительную информацию.

**Прочая информация****64. Практикующий специалист должен ознакомиться с прочей информацией, включенной в документы, содержащие отчет о выбросах парниковых газов и заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, в отношении него, чтобы выявить существенные искажения, если они имеются, в отчете о выбросах парниковых газов или в заключении или отчете по заданиям, обеспечивающим уверенность, и если в результате ознакомления практикующий специалист (см. пункт A139):**

- (a) выявляет существенные искажения между прочей информацией и отчетом о выбросах парниковых газов либо прочей информацией и заключением или отчетом по заданиям, обеспечивающим уверенность; или

- (b) получает информацию о факте существенного искажения, когда прочая информация может подорвать доверие к отчету о выбросах парниковых газов и к заключению или отчету по заданию, обеспечивающему уверенность,

то он должен обсудить этот вопрос с организацией и предпринять дальнейшие действия в соответствии с обстоятельствами (см. пункты A124–A126).

#### Документация

- 65. При документальном оформлении характера, сроков и объема выполненных процедур практикующий специалист отражает следующее (см. пункт A127):
  - (a) каковы отличительные характеристики определенных статей или обстоятельств, в отношении которых проводилось тестирование;
  - (b) кто выполнял работу по заданию и дату ее завершения;
  - (c) кто проверял работу, выполненную по заданию, а также дату и объем такой проверки.
- 66. Практикующий специалист документально оформляет обсуждение значимых вопросов с организацией и другими сторонами, включая то, каков характер рассмотренных значимых вопросов, а также с кем и когда они обсуждались (см. пункт A127).

#### Контроль качества

- 67. Практикующий специалист включает в документацию по заданию:
  - (a) выявленные вопросы, которые относятся к соблюдению применимых этических требований, и то, как они были решены;
  - (b) выводы в отношении соблюдения требований независимости, применимых к заданию, и все соответствующие обсуждения внутри аудиторской организации, которые подтверждают эти выводы;
  - (c) выводы, сделанные в отношении принятия и продолжения отношений с клиентами и принятия и выполнения конкретных заданий, обеспечивающих уверенность;
  - (d) характер и объем консультаций, проведенных в рамках выполнения задания, и выводы по их результатам.

#### Вопросы, возникшие после даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность

- 68. Если в исключительных обстоятельствах практикующий специалист выполняет новые или дополнительные процедуры или делает новые выводы после даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, он должен документально оформить (см. пункт A128):
  - (a) описание соответствующих обстоятельств;
  - (b) выполненные новые или дополнительные процедуры, полученные доказательства и сделанные выводы, а также их влияние на заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность;
  - (c) информацию о том, кто и когда вносил соответствующие изменения в документацию по заданию и проводил их проверку.

#### Окончательное формирование файла по заданию

- 69. Практикующий специалист собирает документацию в файл по заданию и завершает административный процесс формирования окончательного файла по заданию в установленные сроки после выпуска заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. После формирования окончательного файла по заданию практикующий специалист не должен удалять или уничтожать документацию по заданию до окончания срока ее хранения (см. пункт A129).
- 70. При обстоятельствах, отличающихся от указанных в пункте 68, когда практикующий специалист считает необходимым внести изменения в существующую документацию по заданию или добавить новую документацию по заданию после завершения формирования окончательного файла по заданию, он оформляет документально, независимо от характера изменений или дополнений, следующее:
  - (a) каковы конкретные причины таких изменений и добавлений;



- (b) когда и кем они были внесены и проверены.

#### Проверка качества выполнения задания

71. Для заданий (если такие выполняются), в отношении которых проверка качества их выполнения требуется законом или нормативным актом или в отношении которых аудиторская организация приняла решение о необходимости проведения проверки качества выполнения задания, лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, должно провести объективную оценку значимых суждений, принятых рабочей группой, и выводов, сформулированных в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность. Такая оценка включает в себя следующее (см. пункт A130):
- (a) обсуждение значимых вопросов с руководителем задания, включая профессиональную компетентность рабочей группы в отношении количественной оценки, составления отчетности о выбросах и обеспечения уверенности;
  - (b) проверку отчета о выбросах парниковых газов и предлагаемого заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность;
  - (c) выборочную проверку документации по заданию в отношении значимых суждений, принятых рабочей группой, и сделанных ею выводов;
  - (d) оценку выводов, сформулированных в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, и суждение в отношении того, являются ли предлагаемое заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, надлежащими.

#### Формирование вывода по заданию, обеспечивающему уверенность

72. Практикующий специалист формирует вывод о том, получил ли он разумную или ограниченную уверенность, в зависимости от обстоятельств, в отношении отчета о выбросах парниковых газов. Этот вывод должен учитывать требования пунктов 56 и 73–75 настоящего стандарта.

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
73O. Практикующий специалист оценивает, были ли им выявлены факты, которые могут служить основанием для того, чтобы полагать, что отчет о выбросах парниковых газов не подготовлен во всех существенных отношениях в соответствии с применимыми критериями.	73P. Практикующий специалист оценивает, подготовлен ли отчет о выбросах парниковых газов во всех существенных отношениях в соответствии с применимыми критериями.

74. Эта оценка должна включать рассмотрение качественных аспектов методов количественной оценки и учетной практики, используемых организацией, включая признаки возможной предвзятости в суждениях и решениях при выработке оценочных значений и подготовке отчета о выбросах парниковых газов<sup>13</sup>, а также, с учетом применимых критериев, следующее:
- (a) соответствуют ли выбранные и примененные методы количественной оценки и учетная политика применимым критериям и являются ли они надлежащими;
  - (b) являются ли оценочные значения, определенные при подготовке отчета о выбросах парниковых газов, обоснованными;
  - (c) является ли информация, представленная в отчете о выбросах парниковых газов, уместной, надежной, полной, сопоставимой и понятной;
  - (d) раскрыта ли в отчете о выбросах парниковых газов достаточная информация о применимых критериях и других вопросах, включая факторы неопределенности, чтобы предполагаемые пользователи могли понять значимые суждения, использованные при его подготовке (см. пункты A29, A131–A133);
  - (e) является ли терминология, использованная в отчете о выбросах парниковых газов, надлежащей.

<sup>13</sup> Признаки возможной предвзятости сами по себе не являются искажением для целей формирования выводов относительно обоснованности отдельных оценок.

75. Оценка, требуемая согласно пункту 73, также должна включать рассмотрение:
- (a) общего представления отчета о выбросах парниковых газов, его структуры и содержания;
  - (b) если требуется в контексте применимых критериев, формирования вывода по заданию, обеспечивающему уверенность, или иных обстоятельств задания, отражены ли в отчете о выбросах парниковых газов соответствующие выбросы так, чтобы обеспечивалось достоверное представление информации о них.

**Содержание заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность**

76. Заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, должны содержать, как минимум, следующие основные элементы (см. пункт A134):
- (a) заголовок, четко указывающий на то, что данное заключение представляет собой заключение независимого практикующего специалиста по заданию, обеспечивающему уверенность;
  - (b) адресат;
  - (c) идентификацию или описание степени уверенности задания, обеспечивающего уверенность, полученную практикующим специалистом как разумную либо ограниченную;
  - (d) указание на состав отчета о выбросах парниковых газов, включая период или периоды, которые он охватывает, и, если какая-либо информация в отчете не охвачена выводом практикующего специалиста, четкое указание информации, в отношении которой обеспечивается уверенность, а также исключенной информации вместе с заявлением о том, что практикующий специалист не выполнял процедур в отношении исключенной информации и, следовательно, вывода о ней не формирует (см. пункты A120, A135);
  - (e) описание ответственности организации (см. пункт A35);
  - (f) заявление о том, что количественной оценке парниковых газов неизбежно присуща неопределенность (см. пункты A54–A59);
  - (g) если отчет о выбросах парниковых газов содержит вычеты по выбросам, которые охвачены выводом практикующего специалиста, указание этих вычетов по выбросам и заявление об ответственности практикующего специалиста в отношении них (см. пункты A136–A139);
  - (h) определение применимых критериев:
    - (i) указание на то, как можно получить доступ к этим критериям;
    - (ii) когда указанные критерии доступны только определенным предполагаемым пользователям или применимы только для определенной цели, заявление, привлекающее внимание читателей к этому факту, в результате которого отчет о выбросах парниковых газов может не быть пригодным для иных целей, а также ограничивающее использование заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, только кругом конкретных пользователей или конкретной целью (см. пункты A140–A141);
    - (iii) если установленные критерии требуют дополнения путем раскрытия информации в пояснительных примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов для того, чтобы эти критерии были применимыми, указание на соответствующее примечание или примечания (см. пункт A131);
  - (i) заявление о том, что аудиторская организация практикующего специалиста применяет МСКК 1, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем установленные МСКК 1. Если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, должно быть поименовано профессиональное требования, или требование, установленное законом или нормативным актом, не менее строгое, чем установленное МСКК 1;
  - (j) заявление о том, что практикующий специалист соблюдает требование независимости и другие этические требования Кодекса СМСЭБ, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем

требования частей А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность; Если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, должно быть поименовано профессиональное требования, или требование, установленное законом или нормативным актом, не менее строгое, чем установленное частями А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность;

- (к) описание ответственности практикующего специалиста, включая:
- (i) заявление о том, что задание выполнялось в соответствии с МСЗОУ 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов»;
  - (ii) краткий обзор выполненной практикующим специалистом работы, служащей основой для его вывода. В случае выполнения задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, для понимания вывода практикующего специалиста необходима оценка характера, сроков и объема выполненных процедур. В случае выполнения задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, краткий обзор выполненной работы должен отражать:
    - что процедуры, выполняемые в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, различны по характеру и меньше по объему, чем при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность;
    - следовательно, уровень уверенности, полученный при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, значительно ниже, чем тот, который был бы получен при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность (см. пункты А142–А144).
- (l) вывод практикующего специалиста,
- (i) выраженный в положительной форме в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, или
  - (ii) в отрицательной форме – в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, в отношении того, подготовлен ли отчет о выбросах парниковых газов во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми критериями;
  - (iii) когда практикующий специалист формирует модифицированный вывод, заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, должны содержать:
    - a. раздел, в котором приводится описание вопросов, приводящих к модификации вывода;
    - b. раздел, в котором содержится модифицированный вывод практикующего специалиста.
- (m) подпись практикующего специалиста (см. пункт А145);
- (n) дата заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. Заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, должны быть датированы не ранее той даты, на которую практикующий специалист получил все доказательства, на которых основан его вывод, включая доказательства того, что лица, имеющие соответствующие признанные полномочия, заявили о том, что они принимают на себя ответственность за отчет о выбросах парниковых газов;
- (o) местонахождение в стране, где работает практикующий специалист.

*Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения»*

77. Если практикующий специалист сочтет необходимым (см. пункты А146–А152):

- (a) привлечь внимание предполагаемых пользователей к обстоятельству, отраженному в отчете о выбросах парниковых газов или примечаниях к нему, которое, согласно его суждению, имеет решающее значение для понимания предполагаемыми пользователями отчета о выбросах парниковых газов (раздел «Важные обстоятельства»), или
- (b) проинформировать об обстоятельстве, отличном от отраженных в отчете о выбросах парниковых газов или примечаниях к нему, которое, согласно его суждению, существенно для понимания предполагаемыми пользователями задания, обязанностей практикующего

специалиста либо заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность (раздел «Прочие сведения»),

и это не запрещено законом или нормативным актом, практикующий специалист должен сделать это в разделе заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, с надлежащим заголовком, который бы четко указывал на то, что практикующий специалист не модифицирует свой вывод в отношении данного обстоятельства.

#### **Прочие требования к информированию**

78. Практикующий специалист информирует то лицо или тех лиц, в обязанности которых входит надзор за подготовкой отчета о выбросах парниковых газов, о следующих вопросах, которые были им выявлены в ходе выполнения задания, и решает, обязан ли он сообщить о них какой-либо другой стороне в рамках организации или за ее пределами о следующем:

- (a) недостатках системы внутреннего контроля, которые, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, достаточно важны, чтобы заслуживать внимания;
- (b) выявленных или предполагаемых недобросовестных действиях;
- (c) вопросах, связанных с несоблюдением законов и нормативных актов, кроме тех случаев, когда такие вопросы являются очевидно незначимыми (см. пункт A87).

\*\*\*

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

#### **Введение**

*Задания, обеспечивающие уверенность, которые охватывают информацию в дополнение к отчету о выбросах парниковых газов (см. пункт 3)*

- A1. В некоторых случаях практикующий специалист может выполнять задание, обеспечивающее уверенность, в отношении отчета, который включает информацию о парниковых газах, но эта информация не представляет собой отчета о выбросах парниковых газов, как он определен в пункте 14(m). В таких случаях настоящий стандарт может содержать указания в отношении таких заданий.
- A2. Если отчет о выбросах парниковых газов составляет относительно небольшую часть общей информации, охватываемой выводом практикующего специалиста, вопрос о том, насколько применим настоящий стандарт, является предметом профессионального суждения практикующего специалиста в конкретных обстоятельствах выполнения задания.

*Ключевые показатели эффективности, основанные на данных о парниковых газах (см. пункт 4(b))*

- A3. Примером ключевого показателя эффективности, основанного на данных о парниковых газах, является средневзвешенное количество выбросов на километр для автомобилей, произведенных организацией за период, которое подлежит расчету и раскрытию согласно закону или нормативному акту некоторых стран.

*Процедуры, выполняемые в рамках заданий, обеспечивающих разумную уверенность, и заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность (см. пункт 8)*

- A4. Некоторые процедуры, которые требуются только для заданий, обеспечивающих разумную уверенность, могут, тем не менее, быть применимыми и для некоторых заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность. Так, хотя изучение контрольных действий не требуется для заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, в некоторых случаях, например, когда информация отражается, обрабатывается или включается в отчет только в электронной форме, практикующий специалист может, тем не менее, принять решение о том, что тестирование средств контроля, а следовательно, и изучение контрольных действий является необходимым для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность (см. также пункт A90).

*Независимость (см. пункты 10, 15)*

- A5. В Кодексе СМСЭБ используется подход в отношении независимости, заключающийся в определении угроз независимости и принятии соответствующих мер предосторожности.

Соблюдению фундаментальных принципов может угрожать широкий спектр обстоятельств. Многочисленные угрозы подразделяются на следующие категории:

- угрозы личной заинтересованности, например чрезмерная зависимость от общей суммы вознаграждения, получаемого от организации;
- угрозы самоконтроля, например предоставление других услуг той же организации, которые непосредственно влияют на составление отчета о выбросах парниковых газов, в частности участие в количественной оценке выбросов организации;
- угрозы заступничества, например выполнение действий в качестве представителя организации, защищающего ее интересы, в отношении трактовки применимых критериев;
- угрозы близкого знакомства, например: член рабочей группы имеет продолжительные отношения или близкие родственные связи с сотрудником организации, который может оказывать прямое и значительное влияние на подготовку отчета о выбросах парниковых газов;
- угрозы запугивания например оказание давления с целью неоправданного уменьшения объема выполняемых работ для снижения их стоимости или угроза отмены регистрации практикующего специалиста регистрационным органом, связанным с отраслью организации.

A6. Меры предосторожности, содержащиеся в профессиональных стандартах, законе или нормативном акте, или меры предосторожности, вытекающие из самой организации работы, могут устранить или уменьшить такие угрозы до приемлемого уровня.

*Местный закон или нормативный акт и положение системы торговли квотами на выбросы (см. пункт 11)*

A7. Местный закон, нормативный акт или положение системы торговли квотами на выбросы могут включать требования в дополнение к требованиям настоящего стандарта, требовать проведения определенных процедур в отношении всех заданий или требовать выполнения процедур в определенном порядке. Например, местный закон, нормативный акт или положение системы торговли квотами на выбросы могут требовать от практикующего специалиста предоставления заключения или отчета в формате, который не соответствует нормам настоящего стандарта. Если законы или нормативные акты предусматривают оформление или формулировки заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, в виде или с использованием терминологии, значительно отличающихся от настоящего стандарта, и практикующий специалист приходит к выводу о том, что дополнительное разъяснение в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, не снизит вероятность неверного понимания, он может рассмотреть вопрос о включении в заключение или отчет заявления о том, что задание не выполнялось в соответствии с настоящим стандартом.

## Определения

Выбросы (см. пункт 14(f), Приложение 1)

- A8. Выбросы категории 1 могут включать стационарные источники горения (топливо, сжигаемое в стационарных устройствах организации, таких как бойлеры, печи для сжигания, двигатели и факельные установки), мобильные источники горения (топливо, сжигаемое транспортными средствами организации, такими как грузовые автомобили, поезда, самолеты и суда), технологические выбросы (в результате физических или химических процессов, таких как производство цемента, нефтехимическая переработка и производство алюминия) и неорганизованные выбросы (преднамеренные и непреднамеренные выбросы, такие как утечка из соединений и швов и отходы обработки сточных вод, шахт и башенных охладителей).
- A9. Практически все организации закупают энергию в виде электроэнергии, тепловой энергии или пара, следовательно, выбросы категории 2 имеются почти у всех организаций. Выбросы категории 2 являются косвенными, так как выбросы, связанные, например, с электроэнергией, закупаемой организацией, производятся на электростанции, которая находится за пределами организационных границ.
- A10. Выбросы категории 3 включают выбросы, связанные, например, с командировками сотрудников; деятельностью, переданной на аутсорсинг; потреблением ископаемого топлива или электроэнергии, которые необходимы для использования продуктов организации; добычей или

производством материалов, закупаемых для обеспечения процессов организации и транспортировкой закупленного топлива. Вопросы, связанные с выбросами категории 3, далее излагаются в пунктах А31–А34.

*Вычеты по выбросам (см. пункты 14(g), 17(a)(iii), Приложение 1)*

- A11. В некоторых случаях вычеты по выбросам включают кредиты и квоты конкретных стран, для которых отсутствует установленная связь между количеством выбросов, разрешенных к вычету согласно критериям, и снижением выбросов, которое может произойти в результате денежных выплат или других действий, предпринятых организацией в целях предъявления требования о вычете по выбросам.
- A12. Если отчет о выбросах парниковых газов организации включает информацию о вычетах по выбросам и такие вычеты включены в объем работ по заданию, в отношении таких вычетов в установленном порядке применяются требования настоящего стандарта (см. также пункты А136–А139).

*Закупленная компенсационная квота (см. пункт 14(q), Приложение 1)*

- A13. Если организация закупает компенсационную квоту у другой организации, эта другая организация может потратить средства, полученные от продажи, на проекты по сокращению выбросов (такие как замена ископаемых видов топлива, используемых для производства электроэнергии, возобновляемыми источниками энергии или внедрение мер повышения энергоэффективности) или на абсорбцию выбросов из атмосферы (например, посадка и сохранение деревьев, которые в ином случае не были бы посажены или сохранены) или эти средства могут являться компенсацией за невыполнение действий, которые в ином случае были бы выполнены (например, вырубка или сведение лесов). В некоторых странах компенсационные квоты могут закупаться только в случаях, если снижение выбросов или увеличение абсорбции уже имеют место.

*Абсорбция (см. пункт 14(s), Приложение 1)*

- A14. Абсорбция может осуществляться путем аккумуляции парниковых газов в геологических поглотителях (например, под землей) или в биологических поглотителях (например, деревьях). Если отчет о выбросах парниковых газов включает информацию об абсорбции парниковых газов, которые в противном случае были бы выброшены организацией в атмосферу, они обычно отражаются в отчете о парниковых газах в развернутом виде, то есть в нем приводится количественная оценка как источника, так и поглотителя. Если вывод практикующего специалиста распространяется на абсорбцию, требования настоящего стандарта применяются к такой абсорбции в установленном порядке.

*Значительный участок (см. пункты 14(t), 31)*

- A15. По мере увеличения индивидуального вклада участка в общий объем выбросов, отражаемый в отчете о выбросах парниковых газов, риски существенного искажения отчета обычно также возрастают. Практикующий специалист может использовать процент относительно выбранного контрольного показателя для определения участков, которые имеют индивидуальное значение в силу размера их выбросов относительно общего объема выбросов, включенных в отчет о выбросах парниковых газов. Установление контрольного показателя и определение процента, который будет к нему применяться, предполагает использование профессиональных суждений. Например, практикующий специалист может рассматривать участки, выбросы которых превышают 15% от общего объема, как значительные. Однако в конкретных обстоятельствах может быть определен более высокий или низкий процент в соответствии с профессиональным суждением практикующего специалиста. Это может иметь место в случае, когда, например, имеется небольшое число участков, ни один из которых не осуществляет выбросы в размере менее 15% от общего объема, однако, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, не все эти участки являются значительными, или когда имеется несколько участков, размер выбросов которых немного меньше 15% от общего объема и которые, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, являются значительными.
- A16. Практикующий специалист может также определить участок как значительный в силу его специфического характера или обстоятельств, которые приводят к возникновению особых рисков существенного искажения. Например, участок может использовать процессы сбора данных или методы количественной оценки, отличающиеся от применяемых на других

участках, требовать использования особенно сложных или специальных расчетов, либо применять особенно сложные или специализированные химические либо физические процессы.

### МСЗОУ 3000 (пересмотренный) (см. пункты 9, 15)

A17. МСЗОУ 3000 (пересмотренный) содержит требования, которые применяются к заданиям, обеспечивающим уверенность, иным чем аудит или обзорная проверка информации прошедших периодов, включая задания, выполняемые в соответствии с настоящим стандартом. В некоторых случаях настоящий стандарт может содержать дополнительные требования или руководство по применению в отношении таких вопросов.

### Принятие и выполнение задания

#### Компетентность (см. пункт 16(b))

A18. Компетентность в вопросах парниковых газов может предусматривать:

- общее понимание климатологии, включая естественно-научные процессы, которые связывают парниковые газы с изменением климата;
- понимание того, кто входит в число предполагаемых пользователей информации, содержащейся в отчете о выбросах парниковых газов организации, и как они, по всей вероятности, будут использовать эту информацию (см. пункт A47);
- понимание работы системы торговли квотами на выбросы и соответствующих рыночных механизмов, если необходимо;
- знание применимых законов и нормативных актов, если такие имеются, которые определяют то, как организация должна отражать в отчетности свои выбросы, а также могут, например, устанавливать ограничение на выбросы организации;
- знание методологии количественной оценки и замера парниковых газов, включая соответствующие факторы научной и оценочной неопределенности, а также имеющихся альтернативных методологий;
- знание применимых критериев, включая, например:
  - определение надлежащих коэффициентов расчета выбросов;
  - определение аспектов критериев, которые требуют применения значительных или чувствительных оценок или значимых суждений;
  - методы, используемые для определения организационных границ, то есть выявления организаций, выбросы которых подлежат включению в отчет о выбросах парниковых газов;
  - то, какие вычеты по выбросам разрешается включать в отчет о выбросах парниковых газов организации.

A19. Уровень сложности заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении отчета о выбросах парниковых газов, может быть различным. В некоторых случаях задание может быть относительно простым, например, когда у организации отсутствуют выбросы категории 1 и она отчитывается только о выбросах категории 2, используя коэффициент расчета выбросов, указанный в нормативном акте, применимом к потреблению электроэнергии в одном месте. В этом случае задание может в основном сводиться к анализу системы, используемой для учета и обработки показателей потребления электричества, указанных в счетах, и арифметическому применению указанных коэффициентов расчета выбросов. Однако, когда задание является относительно сложным, оно, по всей вероятности, потребует привлечения компетентных специалистов для осуществления количественной оценки и составления отчетности о выбросах. Особые области знаний, которые могут быть применимы в таких случаях, включают:

#### знание информационных систем:

- понимание того, как формируется информация о выбросах, включая инициализацию, запись, обработку, корректировку в случае необходимости, упорядочение и отражение данных в отчете о выбросах парниковых газов;

#### научные и инженерные знания и опыт:

- составление схемы потока материалов в рамках всего процесса производства и вспомогательных процессов, в результате которых возникают выбросы, включая определение соответствующих точек, где производится сбор первичных данных. Это может иметь особое значение для определения полноты выявления организацией источников выбросов;
- анализ химических и физических зависимостей между исходными материалами, процессами и готовой продукцией, а также взаимосвязи между выбросами и другими переменными величинами. Способность понимать и анализировать эти взаимосвязи во многих случаях будет важна для разработки аналитических процедур;
- определение влияния неопределенности на отчет о выбросах парниковых газов;
- знание политики и процедур контроля качества, применяемых во внешних и внутренних тестовых лабораториях;
- опыт работы с определенными отраслями и соответствующими процессами осуществления и абсорбции выбросов. Процедуры количественной оценки выбросов категории 1 значительно различаются в зависимости от отрасли и используемых процессов; например, электролитические процессы в производстве алюминия, процессы горения в производстве электроэнергии с использованием ископаемого топлива и химические процессы в производстве цемента отличаются друг от друга по своему характеру;
- использование физических замеров и других методов количественной оценки и выбор надлежащих коэффициентов расчета выбросов.

Объем информации в отчете о выбросах парниковых газов и объем задания (см. пункт 17(a))

A20. Примеры обстоятельств, когда причины исключения известных источников выбросов из отчета о выбросах парниковых газов или исключения раскрытых источников выбросов из объема задания могут быть необоснованными в конкретных обстоятельствах:

- когда организация осуществляет значительные выбросы категории 1, но в свой отчет о выбросах парниковых газов включает только выбросы категории 2;
- когда организация входит в состав более крупного юридического лица, которое осуществляет значительные выбросы, не отраженные в отчетности в силу особенностей определения организационных границ, если этот факт может ввести в заблуждение предполагаемых пользователей;
- когда выбросы, о которых предоставляет заключение или отчет практикующий специалист, составляют лишь незначительную часть общего объема выбросов, включенных в отчет о выбросах парниковых газов.

Оценка надлежащего характера предмета задания (см. пункт 15)

A21. МСЗОУ 3000 (пересмотренный) требует от практикующего специалиста определения того, является ли оцениваемый предмет задания соответствующим.<sup>14</sup> В случае отчета о выбросах парниковых газов выбросы организации (а также абсорбция и вычеты по выбросам, если применимо) являются оцениваемым предметом задания. Данный оцениваемый предмет задания имеет надлежащий характер, если, например, может быть произведена последовательная количественная оценка выбросов организации с использованием применимых критериев.<sup>15</sup>

A22. Источники парниковых газов могут быть количественно оценены посредством:

- (a) прямого замера (или прямого мониторинга) концентрации парниковых газов и величины выбросов с использованием постоянного мониторинга выбросов или периодического забора проб или

<sup>14</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 24(b)(i).

<sup>15</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 24(b)(ii).



- (b) косвенной оценки, например потребления топлива организацией или расчета выбросов, с использованием, в частности, уравнения баланса массы<sup>16</sup>, коэффициентов расчета выбросов, характерных для организации, или средних коэффициентов расчета выбросов для региона, источника, отрасли или процесса.

*Определение пригодности критериев*

Специально разработанные и установленные критерии (см. пункт 17(b))

- A23. Пригодные критерии имеют следующие характеристики: уместность, полнота, надежность, нейтральность и понятность. Критерии могут быть «специально разработанными», или они могут быть «установленными», например предусмотренными законом или нормативным актом или выпущенными уполномоченными органами или признанными организациями экспертов в рамках надлежащей прозрачной процедуры<sup>17</sup>. Хотя критерии, установленные регулирующим органом, могут считаться уместными в случаях, когда регулирующий орган является предполагаемым пользователем, некоторые установленные критерии могут быть разработаны для определенных целей и быть неприемлемыми для применения в иных обстоятельствах. Например, критерии, разработанные регулятором, которые включают коэффициенты выбросов для конкретного региона, могут представлять ложную информацию, если они используются применительно к выбросам в другом регионе; Например, критерии, которые разработаны регулирующим органом и которые включают коэффициенты расчета выбросов для определенного региона, могут предоставить ложную информацию в случае их использования для расчета выбросов в другом регионе, или критерии, разработанные для отчетности только в отношении отдельных аспектов выбросов, определенных регулирующим органом, могут быть непригодными для целей отчетности перед предполагаемыми пользователями, не являющимися регулирующим органом, установившим критерии.
- A24. Специально разработанные критерии могут иметь надлежащий характер в случаях, когда, например, организация имеет узко специализированное оборудование или собирает информацию о выбросах из разных стран, если установленные критерии, используемые в этих странах, различаются. Повышенное внимание может быть необходимо при оценке нейтральности и других характеристик специально разработанных критериев, особенно если они не являются по существу основанными на установленных критериях, обычно используемых в отрасли или регионе организации, или не соответствуют таким критериям.
- A25. Критерии могут включать установленные критерии, дополненные раскрытием информации в примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов относительно определенных границ, методов, допущений, коэффициентов расчета выбросов и пр. В некоторых случаях установленные критерии могут не являться пригодными даже в случае их дополнения раскрытием информации в примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов, например, когда они не охватывают вопросы, указанные в пункте 17(b).
- A26. Следует иметь в виду, что уровень уверенности не влияет на пригодность критериев, то есть если они не являются пригодными для задания, обеспечивающего разумную уверенность, то они также не будут пригодны для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, и наоборот.

*Деятельность, включаемая в организационные границы* (см. пункты 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))

- A27. Процесс определения того, какую деятельность предприятий, принадлежащих или контролируемых организацией, включать в отчет о выбросах парниковых газов организации, известен как определение организационных границ. В некоторых случаях закон или нормативный акт определяют организационные границы для составления отчета о выбросах парниковых газов организации для целей регулирования. В других случаях применимые критерии могут давать возможность выбора между разными методами определения организационных границ, например, критерии могут позволять выбрать подход, который обеспечивает соответствие между отчетом о выбросах парниковых газов и финансовой отчетностью организации, или другой подход, который предусматривает иной учет совместных или ассоциированных предприятий. Определение организационных границ может требовать

<sup>16</sup> То есть сравнение количества вещества, входящего и выходящего за пределы определенной границы; например, количество углерода в углеводородном топливе, поступающего в устройство сжигания, равно количеству углерода, выходящего из устройства сжигания в форме углекислого газа.

<sup>17</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты A45–A48.

проведения анализа сложных организационных структур, таких как совместные предприятия, партнерства и трасты, а также сложных или необычных договорных отношений. Например, участок может принадлежать одной стороне, эксплуатироваться другой стороной, а перерабатывать материалы исключительно для третьей стороны.

- A28. Определение организационных границ отличается от процесса, который, как описано в некоторых критериях, представляет собой определение операционной границы организации. Операционная граница связана с тем, какие виды выбросов категорий 1, 2 и 3 будут включены в отчет о выбросах парниковых газов, и определяется после установления организационных границ.

*Достаточность раскрытия информации* (см. пункты 17(b)(iv), 74(d))

- A29. Если раскрытие информации предусмотрено регулирующими органами, сведения, указанные в соответствующих законе или нормативном акте, являются достаточными для раскрытия в отчетах, предоставляемых регулирующему органу. Раскрытие в отчете о выбросах парниковых газов таких вопросов, как те, что указаны ниже, может быть необходимым в ситуации добровольного предоставления отчетности предполагаемым пользователям, чтобы они могли понять значимые суждения, использованные при подготовке отчета о выбросах парниковых газов:

- (a) какие виды деятельности включены в организационные границы и какой метод использовался для определения таких границ, если применимые критерии допускают возможность выбора между разными методиками (см. пункты A27–A28);
- (b) основные методы количественной оценки и положения учетной политики, выбранные при подготовке отчета о выбросах, включая:
  - (i) метод, использованный для того, чтобы определить, какие из выбросов категории 1 и категории 2 включены в отчет о выбросах парниковых газов (см. пункт A30);
  - (ii) все значимые интерпретации в отношении применимых критериев, которые были использованы в конкретных обстоятельствах организации, включая источники данных, а также, в случае допустимости выбора между различными методами или использования методов, специфичных для организации, раскрытие такого метода и причины его использования;
  - (iii) то, как организация определяет необходимость корректировки информации о выбросах, которые были ранее отражены в отчетах;
- (c) разделение на категории выбросов в отчете о выбросах парниковых газов. Как указано в пункте A14, если отчет о выбросах парниковых газов включает абсорбцию парниковых газов, которые организация в ином случае выбросила бы в атмосферу, то и выбросы, и абсорбция обычно отражаются в отчете о выбросах парниковых газов развернуто, то есть в отчете о выбросах парниковых газов приводится количественная оценка источника и поглотителя;
- (d) заявление в отношении неопределенности, связанной с количественной оценкой организацией своих выбросов, включая причины неопределенности, то, каким образом она была преодолена, и ее влияние на отчет о выбросах парниковых газов, а если отчет о выбросах парниковых газов включает выбросы категории 3, то пояснения в отношении (см. пункты A31–A34):
  - (i) характера выбросов категории 3, в том числе невозможность для организации включить все выбросы категории 3 в отчет о выбросах парниковых газов;
  - (ii) основания для выбора тех источников выбросов категории 3, которые были включены;
- (e) изменения, если они имели место, в вопросах, указанных в настоящем пункте, или других вопросах, которые оказывают существенное влияние на сопоставимость отчета о выбросах парниковых газов с отчетами за прошедший период (прошедшие периоды) или за базисный год.

**Выбросы категорий 1 и 2**

- A30. Критерии обычно предусматривают включение в отчет о выбросах парниковых газов всех существенных выбросов категории 1, категории 2 или выбросов, относящихся к категориям 1 и

2 одновременно. Если некоторые выбросы категории 1 или категории 2 исключаются, важно, чтобы в примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов было раскрыто основание для определения тех выбросов, которые включены, и тех, которые исключены, особенно если выбросы, которые были включены, по всей вероятности, не составляют наибольшую часть выбросов, за которые организация несет ответственность.

### Выбросы категории 3

- A31. Хотя некоторые критерии требуют включения в отчет определенных выбросов категории 3, в большинстве случаев включение выбросов категории 3 является добровольным, так как практически для любой организации попытка провести количественную оценку своих косвенных выбросов в полном объеме была бы невыполнимой, поскольку это включает источники на всем протяжении цепочки поставок организации. Для некоторых организаций включение в отчет определенных видов выбросов категории 3 обеспечивает важную информацию для предполагаемых пользователей, например, если выбросы организации, относящиеся к категории 3, значительно превышают ее выбросы, входящие в категории 1 и 2, что может иметь место во многих организациях сферы услуг. В этих случаях практикующий специалист может счесть нецелесообразным выполнение задания, обеспечивающего уверенность, если значительные выбросы категории 3 не включены в отчет о выбросах парниковых газов.
- A32. Если некоторые источники выбросов категории 3 включены в отчет о выбросах парниковых газов, важно, чтобы основание для выбора источников, подлежащих включению, было разумным, особенно в случаях, если включенные выбросы, по всей вероятности, не представляют собой крупнейшие источники, за которые организация несет ответственность.
- A33. В некоторых случаях учет данных об источнике, используемых для количественной оценки выбросов категории 3, может вести организация. Например, организация может вести детальные записи для количественной оценки выбросов, связанных с полетами на воздушном транспорте ее сотрудников, направляемых в командировки. В других случаях данные, используемые для количественной оценки выбросов категории 3, могут быть получены из хорошо контролируемого и доступного источника за пределами организации. Однако в некоторых ситуациях получение практикующим специалистом достаточных надлежащих доказательств в отношении таких выбросов категории 3 может быть маловероятным. В таких случаях может быть целесообразным исключение этих источников выбросов категории 3 из объема задания.
- A34. Исключение выбросов категории 3 из объема задания также может быть целесообразным, если используемые методы количественной оценки в значительной степени зависят от приближенного расчета и ведут к высокой степени неопределенности в отношении отраженных в отчете выбросов. Например, разные методы количественной оценки выбросов, связанных с полетами на воздушном транспорте, могут дать значительно различающиеся результаты количественной оценки даже при использовании идентичных данных источника. Если такие источники выбросов категории 3 включены в объем работ по заданию, важно, чтобы используемые методы количественной оценки выбирались объективно и были полностью описаны наряду с указанием неопределенности, связанной с их использованием.

*Ответственность организации за подготовку отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты 17(c)(ii), 76(d))*

- A35. Как отмечается в пункте A70, для некоторых заданий обеспокоенность в отношении состояния и надежности записей организации может стать причиной для вывода практикующего специалиста о том, что получение достаточных надлежащих доказательств для подтверждения немодифицированного вывода в отношении отчета о выбросах парниковых газов может быть маловероятным. Это может иметь место в случаях, когда организация имеет небольшой опыт подготовки отчетов о выбросах парниковых газов. В таких обстоятельствах более целесообразной может быть такая форма задания, как выполнение согласованных процедур или консультация в отношении количественной оценки и отражения в отчетности выбросов в качестве подготовки к выполнению задания, обеспечивающего уверенность, на более позднем этапе.

*Кто разрабатывает критерии (см. пункт 17(c)(iii))*

- A36. Когда отчет о выбросах парниковых газов подготавливается в рамках раскрытия информации для целей регулирования или для системы торговли квотами на выбросы, что предусматривает

использование предписанных применимых критериев и установленной формы отчета, из обстоятельств выполнения задания, по всей вероятности, очевидно, что критерии разработаны регулирующим органом или органом, отвечающим за систему торговли квотами. Однако в случаях добровольного представления отчетности может быть неясно, кто разрабатывал критерии, если это не указано в примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов.

*Изменение условий задания (см. пункты 15, 18)*

A37. Согласно требованиям МСЗОУ 3000 (пересмотренного) практикующий специалист не должен соглашаться на изменение условий выполнения задания, если для этого нет разумного обоснования<sup>18</sup>. Требование изменить объем задания может не иметь разумного обоснования, например, когда это требование состоит в исключении определенных источников выбросов из объема работ по заданию, поскольку существует вероятность того, что вывод практикующего специалиста будет модифицирован.

**Планирование (см. пункт 19)**

A38. При определении общей стратегии выполнения задания может быть целесообразным рассмотреть возможность уделить особое внимание различным аспектам разработки и внедрения информационной системы для учета парниковых газов. Например, в некоторых случаях организация может придавать особое значение надлежащей системе внутреннего контроля, чтобы обеспечить надежность отражаемой в отчете информации, тогда как в иных случаях организация может уделять больше внимания точному определению научных, операционных или технических характеристик собираемой информации.

A39. Меньшие по объему или более простые задания (см. пункт A19) могут выполняться немногочисленной рабочей группой. Небольшие размеры группы облегчают координацию и информационное взаимодействие между ее членами. Процесс определения общей стратегии выполнения небольшого по объему или простого задания не будет сложным или требующим больших затрат времени. Например, краткий меморандум по итогам обсуждений с организацией может служить в качестве документально оформленной стратегии выполнения задания, если он охватывает вопросы, указанные в пункте 19.

A40. Практикующий специалист может принять решение обсудить элементы планирования с организацией при определении объема работ по заданию или облегчить осуществление работ и управление выполнением задания (например, за счет координации некоторых из запланированных процедур с работой персонала организации). Несмотря на то, что такие обсуждения зачастую проводятся, разработка общей стратегии и плана выполнения задания остается обязанностью практикующего специалиста. При обсуждении вопросов, включаемых в общую стратегию или план выполнения задания, необходимо соблюдать осторожность, чтобы не снизить эффективность выполнения задания. Например, обсуждение с организацией характера и сроков выполнения детальных процедур может поставить под вопрос эффективность задания, сделав процедуры слишком предсказуемыми.

A41. Выполнение задания, обеспечивающего уверенность, является итеративным процессом. По мере выполнения практикующим специалистом запланированных процедур полученные доказательства могут привести к изменению им характера, сроков или объема других запланированных процедур. В некоторых случаях практикующий специалист может выявить информацию, которая значительно отличается от той, которая ожидалась на более раннем этапе выполнения задания. Например, системные ошибки, выявленные при выполнении процедур в местах нахождения выбранных участков, могут свидетельствовать о необходимости посетить дополнительные участки.

*Планирование использования практикующим специалистом работы эксперта или другого практикующего специалиста (см. пункт 19(e))*

A42. Задание может выполняться многопрофильной группой, в состав которой входит один или несколько экспертов, особенно в случае относительно сложных заданий, когда, по всей вероятности, потребуются специальные знания в области количественной оценки и отражения в отчетности выбросов (см. пункт A19). В МСЗОУ 3000 (пересмотренном) содержится ряд требований в отношении использования работы эксперта, которые, вероятно, следует учесть на

<sup>18</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 29.

этапе планирования при определении характера, сроков и объема ресурсов, необходимых для выполнения задания.<sup>19</sup>

A43. Работа, выполненная другим практикующим специалистом, может быть использована в отношении, например, завода или иного участка в отдаленном районе, дочернего предприятия, подразделения или филиала, находящегося в иностранной юрисдикции, или совместного или ассоциированного предприятия. Когда рабочая группа планирует поручить другому практикующему специалисту выполнение работы в отношении информации, включаемой в отчет о выбросах парниковых газов, ей следует рассмотреть в том числе следующее:

- насколько другой практикующий специалист понимает и выполняет этические требования, применимые к заданию, и, в частности, является ли он независимым;
- профессиональную компетентность другого практикующего специалиста;
- уровень участия рабочей группы в выполнении работ другим практикующим специалистом;
- осуществляет ли другой практикующий специалист свою деятельность в правовой среде, которая предусматривает эффективный надзор за его деятельностью.

#### Существенность при планировании и выполнении задания

*Определение существенности при планировании задания (см. пункты 20–21)*

A44. Критерии могут содержать понятие существенности в контексте подготовки и представления отчета о выбросах парниковых газов. Хотя понятие существенности может трактоваться в критериях по-разному, принцип существенности в целом предусматривает, что:

- искажения, включая пропуск данных, рассматриваются как существенные в тех случаях, когда в отдельности или в совокупности они могут обоснованно рассматриваться как способные повлиять на соответствующие решения, принимаемые пользователями на основе отчета о выбросах парниковых газов;
- профессиональные суждения относительно существенности принимаются с учетом всех сопутствующих обстоятельств и на них оказывают влияние такие факторы, как размер или характер искажения, или оба эти фактора одновременно;
- профессиональные суждения, относящиеся к вопросам, которые являются существенными для предполагаемых пользователей отчета о выбросах парниковых газов, применяются с учетом общих потребностей в информации предполагаемых пользователей как группы. Тем не менее, задание должно быть разработано таким образом, чтобы удовлетворять конкретные информационные потребности определенных пользователей, возможное воздействие искажений на конкретных индивидуальных пользователей, потребности которых могут сильно различаться, не рассматривается.

A45. Такая трактовка, если она содержится в применимых критериях, обеспечивает систему ориентиров для практикующего специалиста при определении существенности для задания. Если применимые критерии не содержат трактовки принципа существенности, систему ориентиров для практикующего специалиста обеспечивают указанные выше характеристики.

A46. Определение существенности практикующим специалистом является вопросом профессионального суждения и зависит от восприятия им общих потребностей в информации предполагаемых пользователей как группы. В этом контексте представляется обоснованным, чтобы практикующий специалист исходил из допущения о том, что предполагаемые пользователи:

- (a) обладают достаточными знаниями в области деятельности, связанной с парниковыми газами, и готовы изучать информацию, содержащуюся в отчете о выбросах парниковых газов, с должным вниманием;
- (b) понимают, что отчет о выбросах парниковых газов подготовлен и подтвержден в пределах определенных уровней существенности, и имеют представление о принципах существенности, включенных в применимые критерии;

<sup>19</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 45 (с), 52 и 54.

- (с) понимают, что количественная оценка выбросов связана с неопределенностью (см. пункты А54–А59);
- (d) принимают обоснованные решения на основе информации, содержащейся в отчете о выбросах парниковых газов.

А47. В состав предполагаемых пользователей, обладающих определенными потребностями в информации, могут входить, например:

- те, чьи потребности в информации могут быть связаны с принятием решений в отношении организации, в частности решений о покупке или продаже долей, выдаче займов, торговле или трудоустройстве, а также с предоставлением заявлений в адрес организации или иных лиц, например, политиков;
- участники рынка в случае системы торговли квотами на выбросы, потребности которых в информации могут быть связаны с принятием решений о торговле оборотными документами (такими как разрешения, кредиты или квоты), обращающимися в рамках системы, или о наложении штрафов или иных санкций в связи с превышением порога выбросов;
- регулирующие органы и политики в случае раскрытия информации для целей регулирования. Их потребности в информации могут быть связаны с мониторингом соблюдения требований о раскрытии информации и с более широким кругом государственных политических решений в отношении смягчения последствий изменения климата и адаптации, обычно принимаемых на основании совокупной информации;
- руководство организации и лица, отвечающие за корпоративное управление, которые используют информацию о выбросах для принятия стратегических и операционных решений, таких как выбор альтернативных технологий и инвестирование средств или выход из инвестиций, возможно, в ожидании требований об обязательном раскрытии информации для целей регулирования или при вступлении в систему торговли квотами на выбросы.

Практикующий специалист может не иметь возможности определить всех тех, кто будет читать заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, особенно в случае, когда это заключение или отчет доступны большому числу лиц. В таких случаях, особенно когда возможные пользователи, вероятно, имеют широкий спектр интересов в отношении выбросов, круг предполагаемых пользователей может быть ограничен основными заинтересованными сторонами, имеющими значительные и общие интересы. Предполагаемые пользователи могут быть определены различными способами, например по соглашению между практикующим специалистом и привлекающей его стороной или в соответствии с законом или нормативным актом.

А48. Суждения в отношении существенности принимаются в контексте сопутствующих обстоятельств и зависят от количественных и качественных факторов. Однако следует отметить, что решения в отношении существенности не зависят от уровня уверенности, то есть существенность для задания, обеспечивающего разумную уверенность, ничем не отличается от существенности для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность.

А49. Во многих случаях к контрольному показателю, выбранному в качестве точки отсчета для определения существенности, применяется процент. Факторы, которые могут повлиять на определение надлежащего контрольного показателя и процента, включают:

- элементы, содержащиеся в отчете о выбросах парниковых газов (например, выбросы категорий 1, 2 и 3, вычеты по выбросам и абсорбция). Контрольный показатель, который может быть приемлемым в зависимости от обстоятельств, представляет собой выбросы, отраженные развернуто, то есть как совокупность отраженных в отчете выбросов, относящихся к категориям 1, 2 и 3, до их уменьшения на вычеты по выбросам или абсорбцию. Существенность относится к выбросам, на которые распространяется вывод практикующего специалиста. Следовательно, когда вывод практикующего специалиста не распространяется на весь отчет о выбросах парниковых газов, уровень существенности устанавливается только для той части отчета о выбросах парниковых газов, которая охватывается выводом практикующего специалиста, как если бы она составляла весь отчет о выбросах парниковых газов;

- количество выбросов определенного типа или характер определенной раскрытой информации. В некоторых случаях могут иметь место определенные типы выбросов или раскрытой информации, для которых искажения в размере больше или меньше уровня существенности для отчета о выбросах парниковых газов в целом являются приемлемыми. Например, практикующий специалист может счесть целесообразным установить более низкий или более высокий уровень существенности для выбросов в определенной стране или для определенного газа, категории или участка;
- то, каким образом в отчете о выбросах парниковых газов представлена соответствующая информация, например включает ли она сравнение выбросов с предыдущим периодом (предыдущими периодами), с базисным годом или «верхним пределом выбросов», когда определение существенности в отношении сравнительной информации может быть обоснованным. В случае «верхнего предела» уровень существенности может быть установлен в отношении его распределения организацией, если верхний предел меньше выбросов, отраженных в отчетности;
- относительную волатильность выбросов. Например, если выбросы существенно различаются в разные периоды, может быть целесообразным установление уровня существенности относительно наименьшего значения диапазона колебаний, даже если в текущем периоде это значение выше;
- требования применимых критериев. В некоторых случаях применимые критерии могут устанавливать порог точности и могут определять это как уровень существенности. Например, критерии могут предполагать, что выбросы измеряются с использованием фиксированного процента в качестве «порогового значения существенности». В этом случае пороговое значение, установленное критериями, обеспечивает систему ориентиров для практикующего специалиста при определении уровня существенности для задания.

A50. Количественные факторы могут включать следующее:

- источники выбросов;
- типы газов;
- контекст, в котором будет использоваться информация, содержащаяся в отчете о выбросах парниковых газов (например, будет ли она использоваться в системе торговли квотами на выбросы, должна ли она предоставляться регулирующему органу или включаться в отчет об устойчивом развитии, распространяемый среди широкого круга пользователей), и типы решений, которые предполагаемые пользователи, по всей вероятности, будут принимать;
- один или несколько типов выбросов, например газы, которые не только способствуют изменению климата, но также разрушают озоновый слой, или раскрытой информации о них, которая должна привлечь внимание предполагаемых пользователей;
- характер организации, ее стратегию по борьбе с изменением климата и прогресс в достижении соответствующих целей;
- отраслевую, экономическую и регуляторную среду, в которой организация осуществляет свою деятельность.

*Пересмотр по мере выполнения задания (см. пункт 22)*

A51. Пересмотр уровня существенности может потребоваться в результате изменения обстоятельств в ходе выполнения задания (например, выбытия значительной части бизнеса организации), появления новой информации или изменения понимания практикующим специалистом организации и ее деятельности в результате выполнения процедур. Например, в ходе выполнения задания может выясниться, что фактические выбросы, по всей вероятности, существенно отличаются от тех, которые первоначально использовались для определения уровня существенности. Если в ходе выполнения задания практикующий специалист приходит к выводу о целесообразности снижения уровня существенности для отчета о выбросах парниковых газов (и, если применимо, уровня или уровней существенности для определенных типов выбросов или раскрытия информации) относительно первоначально определенного, ему, вероятно, придется пересмотреть уровень существенности для выполнения аудиторских процедур, а также характер, сроки и объем дополнительных процедур.

**Изучение организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, и выявление и оценка рисков существенного искажения (см. пункты 23–26)**

- A52. Практикующий специалист использует профессиональное суждение для того, чтобы определить уровень изучения, а также характер, сроки и объем процедур для выявления и оценки рисков существенного искажения, которые необходимы для получения разумной или ограниченной уверенности в зависимости от обстоятельств. Основной вопрос для практикующего специалиста заключается в следующем: являются ли понимание, полученное в результате изучения, а также процедуры выявления и оценки рисков достаточными для достижения цели, поставленной в настоящем стандарте. Глубина понимания, которая требуется от практикующего специалиста, меньше, чем у руководства, управляющего организацией, а глубина понимания и характер, сроки и объем процедур выявления и оценки рисков существенного искажения меньше в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность.
- A53. Изучение, выявление и оценка рисков существенного искажения являются итеративным процессом. Процедуры получения понимания организации и ее окружения, выявления и оценки рисков существенного искажения как такие не обеспечивают достаточных надлежащих доказательств для обоснования вывода по заданию, обеспечивающему уверенность.

**Неопределенность (см. пункты 23(b)(i)c, 76(e))**

- A54. Процесс количественной оценки парниковых газов в редких случаях может обеспечить 100%-ю точность в силу следующих причин:
- (a) *научная неопределенность*: которая возникает в силу неполноты научных знаний о замерах парниковых газов. Например, научные знания также не являются полными в отношении скорости изоляции парниковых газов в биологических поглотителях и значений «потенциала глобального потепления», используемых для суммирования выбросов различных газов и отражения их в эквиваленте углекислого газа. Степень влияния научной неопределенности на количественную оценку отражаемых в отчетности выбросов не контролируется организацией. Однако возможность того, что научная неопределенность может привести к необоснованным отклонениям в отраженных выбросах может быть компенсирована использованием критериев, которые предусматривают применение определенных научных допущений при подготовке отчета о выбросах парниковых газов, или определенных коэффициентов, которые включают эти допущения;
  - (b) *неопределенность оценки (или замера)*: которая является следствием процессов замера и расчета, используемых для количественной оценки выбросов в рамках имеющихся научных знаний. Неопределенность оценки может быть связана с данными, на которых основывается оценка (например, она может относиться к неопределенности, присущей используемым инструментам замера), или с используемым для проведения оценки методом, включая в соответствующих обстоятельствах модель (в некоторых случаях известные как неопределенность параметра или неопределенность модели соответственно). Степень неопределенности оценки во многих случаях может контролироваться организацией. Снижение степени неопределенности оценки может быть связано с более значительными расходами.
- A55. Тот факт, что количественная оценка выбросов организации связана с неопределенностью, не означает, что выбросы организации являются ненадлежащим предметом задания. Например, применимые критерии могут требовать расчета выбросов категории 2, связанных с электроэнергией, путем применения установленного коэффициента расчета выбросов к количеству потребленных киловатт-часов. Установленный коэффициент расчета выбросов будет основываться на допущениях и моделях, которые могут не быть оправданными во всех обстоятельствах. Однако, пока допущения и модели являются обоснованными применительно к обстоятельствам и раскрываются надлежащим образом, обычно возможно выполнить задание, обеспечивающее уверенность, в отношении информации, содержащейся в отчете о выбросах парниковых газов.
- A56. Ситуация, описанная в пункте A55, может быть сопоставлена с количественной оценкой согласно критериям, в которых используются модели и допущения, основанные на



индивидуальных обстоятельствах организации. Использование специфических для организации моделей и допущений, по всей вероятности, приведет к более точной количественной оценке, чем использование, например, средних коэффициентов расчета выбросов по отрасли; оно также с большой вероятностью добавит дополнительные риски существенного искажения, если принять во внимание то, как специфические модели и допущения были разработаны. Как указано в пункте А55, пока допущения и модели являются обоснованными применительно к обстоятельствам и раскрываются надлежащим образом, обычно возможно выполнить задание, обеспечивающее уверенность, в отношении информации, содержащейся в отчете о выбросах парниковых газов.

А57. Однако в некоторых случаях практикующий специалист может принять решение о том, что выполнять задание, обеспечивающее уверенность, нецелесообразно, если влияние неопределенности на информацию в отчете о выбросах парниковых газов очень велико. Это может иметь место, например, в случаях, когда значительная часть отраженных в отчете организации выбросов приходится на неорганизованные источники (см. пункт А8), мониторинг которых не осуществляется, и методы оценки не являются достаточно сложными или когда значительная часть отраженной в отчетности организации абсорбции приходится на биологические поглотители. Следует иметь в виду, что уровень уверенности не влияет на принятие решений о целесообразности выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в таких обстоятельствах, то есть если выполнять задание, обеспечивающее разумную уверенность, нецелесообразно, то выполнять задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, также нецелесообразно, и наоборот.

А58. Указание в пояснительных примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов на характер, причины и последствия неопределенности, влияющей на отчет организации о выбросах парниковых газов, предупреждает предполагаемых пользователей о неопределенности, связанной с количественной оценкой выбросов. Это может иметь особое значение в случаях, когда предполагаемые пользователи не определили используемые критерии. Например, отчет о выбросах парниковых газов может быть доступен для широкого круга пользователей даже в случаях, когда используемые критерии были разработаны для определенной цели регулирования.

А59. В силу того, что неопределенность является значительной характеристикой всех отчетов о выбросах парниковых газов, пункт 76(е) требует упоминания этого факта в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, независимо от того, какая информация раскрыта (если она раскрывается) в пояснительных примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов<sup>20</sup>.

#### *Организация и ее окружение*

Перерывы в деятельности (см. пункт 23(b)(iii))

А60. Перерывы могут включать такие случаи, как остановка предприятия, что может происходить неожиданно или в плановом режиме, например в рамках графика осуществления технического обслуживания. В некоторых случаях характер деятельности может быть нерегулярным, например, когда участок используется только в пиковые периоды.

Цели и стратегии в области изменения климата (см. пункт 23(е))

А61. Рассмотрение стратегии организации в области изменения климата, если такая имеется, и связанных с этим экономических, регуляторных, физических и репутационных рисков может помочь практикующему специалисту определить риски существенного искажения. Например, если организация взяла на себя обязательства обеспечить нулевой баланс выбросов углерода, это может стать поводом для занижения показателя выбросов, чтобы произвести впечатление выполнения цели в заявленные сроки. В свою очередь, если организация предполагает стать участником регулируемой системы торговли квотами на выбросы в будущем, это может стать поводом для завышения показателя выбросов на текущий момент, чтобы повысить вероятность получения большей квоты на начальном этапе участия в системе.

<sup>20</sup> См. также МСЗОР 3000 (пересмотренный), пункт 69 (е).

*Процедуры изучения, выявления и оценки рисков существенного искажения (см. пункт 24)*

A62. Несмотря на то, что в ходе изучения организации практикующий специалист должен выполнять все процедуры, указанные в пункте 24, он не обязан выполнять их все для каждого аспекта такого изучения.

*Аналитические процедуры, выполняемые для изучения организации и ее окружения, выявления и оценки рисков существенного искажения (см. пункт 24(b))*

A63. Аналитические процедуры, выполняемые для изучения организации и ее окружения, а также для выявления и оценки рисков существенного искажения, могут выявить аспекты организации, о которых практикующему специалисту было неизвестно, и могут помочь в оценке рисков существенного искажения в качестве основы для разработки и реализации мер в ответ на оцененные риски. Аналитические процедуры могут включать, например, сравнение выбросов парниковых газов на разных участках с производственными показателями этих участков.

A64. Аналитические процедуры могут помочь в выявлении необычных событий, числовых данных, коэффициентов и тенденций, свидетельствующих о наличии обстоятельств, которые могут осложнить выполнение задания. Выявленные необычные или неожиданные взаимосвязи могут помочь практикующему специалисту определить риски существенного искажения.

A65. Однако, когда при проведении таких аналитических процедур используются данные, суммированные на высоком уровне (что может иметь место в ситуации с выполнением аналитических процедур для изучения организации и ее окружения и выявления и оценки рисков существенного искажения), результаты этих аналитических процедур обеспечивают только первоначальное общее представление о возможности существенных искажений. Следовательно, в таких случаях рассмотрение других доказательств, которые были получены при выявлении рисков существенного искажения, вместе с результатами таких аналитических процедур может помочь практикующему специалисту понять и оценить результаты аналитических процедур.

*Наблюдение и инспектирование (см. пункт 24(c))*

A66. Наблюдение предусматривает отслеживание выполнения процесса или процедуры другими лицами, например наблюдение практикующего специалиста за калибровкой мониторингового устройства сотрудниками организации или за выполнением контрольных действий. Наблюдение предоставляет доказательства в отношении выполнения процесса или процедуры, но ограничено определенным промежутком времени, в который проводилось такое наблюдение, и тем, что сам факт наблюдения за действием может повлиять на выполнение процесса или процедуры.

A67. Инспектирование включает:

- (a) проверку внутренних или внешних данных или документов в бумажной или электронной форме или на других носителях, например калибровочные записи мониторингового устройства. Инспектирование данных и документов предоставляет доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а в случае внутренних данных и документов – в зависимости от эффективности средств контроля за их оформлением;
- (b) физический осмотр, например осмотр калибровочного устройства.

A68. Наблюдение и инспектирование могут подтверждать результаты опроса руководства и других лиц, а также могут предоставлять информацию об организации и ее окружении. Примеры таких процедур включают наблюдение или инспектирование в отношении следующего:

- деятельности организации. Наблюдение за процессами и оборудованием, включая оборудование для мониторинга, на участках может быть особенно целесообразным в случае, когда в отчет о выбросах парниковых газов включены значительные объемы выбросов категории 1;
- документов (например, планов и стратегий по снижению выбросов), данных (например, калибровочных записей и результатов тестовых лабораторий) и инструкций с описанием процедур сбора информации и внутреннего контроля;

- отчетов, подготовленных для руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, таких как внешние или внутренние отчеты в отношении систем экологического менеджмента организации;
- отчетов, подготовленных руководством (например, ежеквартальных управленческих отчетов) и лицами, отвечающими за корпоративное управление (например, протоколов заседаний совета директоров).

*Получение понимания системы внутреннего контроля организации (см. пункты 25O–26P)*

- A69. В случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, от практикующего специалиста не требуется изучение всех компонентов системы внутреннего контроля организации, связанных с количественной оценкой выбросов и отражением их в отчетности, как это необходимо в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность. Кроме того, практикующий специалист не должен оценивать структуру средств внутреннего контроля и определять, были ли они внедрены. Следовательно, хотя при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, направление запроса в адрес организации в отношении ее контрольных действий и мониторинга средств контроля, имеющих отношение к количественной оценке и отражению в отчетности выбросов, во многих случаях может быть целесообразным, зачастую получение глубокого понимания в отношении этих компонентов системы внутреннего контроля организации не требуется.
- A70. Изучение практикующим специалистом соответствующих компонентов системы внутреннего контроля может привести к сомнению относительно наличия достаточных надлежащих доказательств для того, чтобы практикующий специалист завершил выполнение задания. Например (см. также пункты A71–A72, A92–A93 и A96):
- обеспокоенность в отношении честности лиц, подготавливающих отчет о выбросах парниковых газов, может быть столь серьезной, что практикующий специалист может прийти к выводу о том, что риск представления неверных данных руководством в отчете о выбросах парниковых газов настолько высок, что выполнение задания невозможно;
  - озабоченность относительно состояния и надежности данных организации может стать причиной для вывода практикующего специалиста о том, что получение достаточных надлежащих доказательств для подтверждения немодифицированного вывода в отношении отчета о выбросах парниковых газов может быть маловероятным.

*Контрольные действия, имеющие значение для выполнения задания (см. пункт 25P(d))*

- A71. Суждение практикующего специалиста в отношении того, имеют ли определенные контрольные действия значение для выполнения задания, может зависеть от уровня сложности, документирования и формализации информационной системы организации, включая соответствующие бизнес-процессы, относящиеся к отражению выбросов в отчетности. По мере развития системы отчетности о выбросах можно ожидать, что уровень сложности, документирования и формализации информационных систем и соответствующих контрольных действий, связанных с количественной оценкой и отражением в отчетности выбросов, будет также возрастать.
- A72. В случае очень небольших организаций или несовершенных информационных систем определенные контрольные действия, по всей вероятности, будут носить более элементарный характер, иметь недостаточное документальное оформление и осуществляться только в неформальном режиме. В этом случае практикующий специалист, скорее всего, не сочтет необходимым изучать определенные контрольные действия для того, чтобы оценить риски существенного искажения и разработать дополнительные процедуры в ответ на оцененные риски. С другой стороны, некоторые регулируемые системы могут требовать официального документирования информационной системы и контрольных действий и утверждения их структуры регулирующим органом. Однако даже в некоторых таких случаях не все соответствующие потоки данных и связанные с ними средства контроля могут быть оформлены документально. Например, контрольные действия в отношении сбора данных у источника в результате постоянного мониторинга с большей вероятностью будут более сложными, правильно задокументированными и формализованными, чем контрольные действия в отношении последующей обработки данных и их отражения в отчетности (см. также пункты A70, A92–A93 и A96).

*Прочие задания, выполняемые для организации (см. пункт 27)*

- A73. Информация, полученная в результате выполнения других заданий для данной организации, может относиться, например, к аспектам контрольной среды организации.

*Выполнение процедур по месту нахождения участков организации (см. пункт 31)*

- A74. Осуществление наблюдения и инспектирования, а также выполнение других процедур по месту нахождения участка (часто именуемые «посещение объекта») может иметь большое значение для того, чтобы углубить понимание организации, которое практикующий специалист формирует в ходе выполнения процедур в головном офисе. Так как ожидается, что изучение практикующим специалистом организации и выявление и оценка рисков существенного искажения могут иметь более всесторонний характер в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, чем в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, количество участков, на которых выполняются процедуры на местах в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, обычно превышает количество участков, посещаемых в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность.
- A75. Процедуры по месту нахождения участка (или привлечение другого практикующего специалиста для выполнения таких процедур по поручению практикующего специалиста) могут проводиться в рамках планирования, при выполнении процедур по выявлению и оценке рисков существенного искажения или при принятии мер в ответ на оцененные риски существенного искажения. Проведение процедур на значительных участках во многих случаях имеет особое значение для задания, выполняемого впервые, при рассмотрении полноты учета источников и поглотителей, относящихся к категории 1, в отчете о выбросах парниковых газов и при установлении надлежащего характера систем сбора и обработки данных организацией и ее методик оценки в контексте имеющихся физических процессов и связанной с ними неопределенности.
- A76. Как указано в пункте A74, выполнение процедур по месту нахождения участка может иметь большое значение для того, чтобы углубить понимание организации, которое практикующий специалист формирует в ходе выполнения процедур в головном офисе. Для многих заданий, обеспечивающих разумную уверенность, практикующий специалист также сочтет необходимым выполнение процедур по месту нахождения каждого значительного участка в ответ на оцененные риски существенного искажения, особенно если у организации имеются значительные участки, где осуществляются выбросы категории 1. Для заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, когда организация имеет несколько значительных участков, где осуществляются выбросы категории 1, получение значимого уровня уверенности может быть невозможным без выполнения практикующим специалистом процедур на выбранных значительных участках. Если у организации имеются значительные участки, где осуществляются выбросы категории 1, и практикующий специалист определяет, что выполнение по месту нахождения участка эффективных и результативных процедур им (или другим практикующим специалистом по его поручению) невозможно, альтернативные процедуры могут включать одно или несколько из следующих действий:
- анализ документов источника, схем потоков энергии и схем потоков материалов;
  - анализ полученных от руководства участка ответов на вопросы опросника;
  - изучение спутниковых изображений участка.
- A77. В целях обеспечения достаточного покрытия всех выбросов, особенно в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, практикующий специалист может принять решение о целесообразности проведения процедур по месту нахождения выбранных участков, которые не являются значительными. Факторы, которые могут учитываться при принятии такого решения, включают:
- характер выбросов на разных участках. Например, практикующий специалист с большей вероятностью выберет для посещения участок, где осуществляются выбросы категории 1, чем участок, где имеются только выбросы категории 2. В последнем случае главным источником доказательств, по всей вероятности, будет проверка счетов за энергию в головном офисе;
  - количество и размер участков, а также их долю в общем объеме выбросов;

- то, используются ли на участках разные процессы или процессы, предусматривающие применение разных технологий. Если это так, может быть целесообразным выполнение процедур по месту нахождения выбранных участков, использующих разные процессы или технологии;
- методы, используемые на разных участках для сбора информации о выбросах;
- опыт соответствующих сотрудников на разных участках;
- изменение выборки участков с течением времени.

*Внутренний аудит (см. пункт 32)*

A78. Служба внутреннего аудита организации, по всей вероятности, может быть использована в рамках выполнения задания, если характер ее обязанностей и деятельности связан с количественной оценкой и отражением в отчетности выбросов и практикующий специалист намерен использовать результаты работы службы внутреннего аудита для изменения характера или сроков выполняемых процедур или для уменьшения их объема.

**Риски существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты 330(a)–33P(a))**

A79. Риски существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов относятся к рискам, оказывающим всеобъемлющее влияние на отчет о выбросах парниковых газов в целом. Риски такого рода необязательно представлены рисками, относящимися к определенному типу выбросов или уровню раскрытия информации. Наоборот, они представляют собой обстоятельства, которые могут повысить риски существенного искажения в более общем контексте, например, из-за действий руководства в обход системы внутреннего контроля. Риски существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов могут иметь особое значение при рассмотрении практикующим специалистом рисков существенного искажения, возникающих в связи с недобросовестными действиями.

A80. Риски на уровне отчета о выбросах парниковых газов могут возникать, в частности, из-за недостатков контрольной среды. Например, такие недостатки, как отсутствие должной компетентности у руководства, могут оказывать всеобъемлющее влияние на отчет о выбросах парниковых газов и потребовать ответных действий со стороны практикующего специалиста в целом. Иные риски существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов могут включать, например, следующее:

- недостаточные, слабо контролируемые или плохо оформленные документально механизмы сбора данных, количественной оценки выбросов и подготовки отчетов о выбросах парниковых газов;
- недостаточная компетентность сотрудников в области сбора данных, количественной оценки выбросов и подготовки отчетов о выбросах парниковых газов;
- недостаточное участие руководства в количественной оценке выбросов и подготовке отчетов о выбросах парниковых газов;
- неспособность точно определить все источники выбросов парниковых газов;
- риск недобросовестных действий, например связанных с рынками торговли выбросами;
- предоставление информации за прошедшие периоды, при подготовке которой не соблюдался принцип последовательности, например, в силу изменения организационных границ или изменения методологии замеров;
- недостоверное представление информации в отчете о выбросах парниковых газов, например ненадлежащее выделение особенно благоприятных данных или тенденций;
- непоследовательное использование методов количественной оценки и принципов учетной политики, в том числе разных методов определения организационных границ, на разных участках;
- ошибки в переводе единиц при консолидации информации, полученной с участков;
- ненадлежащее раскрытие научной неопределенности и основных допущений в отношении оценок.

*Использование заявлений (см. пункты 33O(b)–33P(b))*

- A81. Заявления используются практикующим специалистом при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность, и могут применяться в задании, обеспечивающем ограниченную уверенность, для рассмотрения различных типов потенциальных искажений, которые могут иметь место.
- A82. Сообщая о том, что отчет о выбросах парниковых газов соответствует применимым критериям, организация прямо или косвенно делает заявления в отношении количественной оценки, представления и раскрытия информации о выбросах. Заявления подразделяются на следующие категории и могут иметь следующие формы:
- (a) заявления о количественной оценке выбросов за период, в отношении которого обеспечивается уверенность:
    - (i) факт наступления события: выбросы, которые отражены в отчете, имели место и относятся к организации;
    - (ii) полнота: все выбросы, которые должны быть отражены, были отражены в отчете (см. пункты A30–A34, где рассматриваются вопросы полноты с точки зрения различных категорий);
    - (iii) точность: количественная оценка выбросов отражена надлежащим образом;
    - (iv) отнесение к соответствующему периоду: выбросы отражены в надлежащем отчетном периоде;
    - (v) классификация: выбросы отнесены к надлежащему типу;
  - (b) предпосылки о представлении и раскрытии информации:
    - (i) факт наступления события и ответственность: все раскрытые выбросы и прочие обстоятельства имели место и относятся к организации;
    - (ii) полнота: в отчет о выбросах парниковых газов включена вся информация, подлежащая раскрытию;
    - (iii) классификация и понятность: информация о выбросах надлежащим образом представлена и описана, информация раскрыта с использованием четких формулировок;
    - (iv) точность и количественная оценка: в отчете о выбросах парниковых газов надлежащим образом раскрыта количественная оценка выбросов и соответствующая информация;
    - (v) последовательность: принципы количественной оценки соответствуют тем, которые применялись в прошедший период, или изменения обоснованы и были должным образом применены и раскрыты; сравнительная информация, если такая включается, соответствует данным отчета за прошедший период или была надлежащим образом скорректирована.

*Использование средств внутреннего контроля (см. пункт 33P)*

A83. Если оценка практикующим специалистом рисков существенного искажения на уровне предпосылки включает ожидание в отношении операционной эффективности средств контроля (то есть практикующий специалист намерен полагаться на операционную эффективность средств контроля при определении характера, сроков и объема других процедур), он должен, согласно пункту 38P, разработать и провести тесты операционной эффективности таких средств контроля.

*Причины рисков существенного искажения (см. пункт 34)**Недобросовестные действия (см. пункты 28, 34(a))*

A84. Искажения в отчете о выбросах парниковых газов могут возникнуть вследствие недобросовестных действий или ошибок. Различие между недобросовестным действием и

ошибкой состоит в том, являлось ли соответствующее действие, которое приводит к искажению отчета о выбросах парниковых газов, умышленным или непреднамеренным.

- A85. Стимул для умышленного искажения отчета о выбросах парниковых газов может возникнуть в случае, если, например, у тех, кто непосредственно участвует в процессе составления отчета о выбросах или может на него влиять, значительная часть вознаграждения зависит от достижения чрезмерно оптимистичных целевых показателей по выбросам парниковых газов. Как указано в пункте A61, иные стимулы для занижения или завышения показателя выбросов могут быть результатом стратегии организации по борьбе с изменением климата, если такая имеется, и соответствующих экономических, регуляторных, физических или репутационных рисков.
- A86. Несмотря на то, что недобросовестные действия представляют собой широкую правовую концепцию, для целей настоящего стандарта практикующего специалиста должны интересовать недобросовестные действия, которые приводят к существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов. Хотя практикующий специалист может подозревать о фактах недобросовестных действий или в редких случаях выявлять такие факты, он не дает правовой оценки того, действительно ли недобросовестные действия имели место.

Несоблюдение закона или нормативного акта (см. пункты 34(b), 78(c))

A87. Настоящий стандарт разграничивает ответственность практикующего специалиста в отношении соблюдения двух разных категорий законов и нормативных актов следующим образом:

- (a) положения того закона или нормативного акта, который, согласно общему признанию, оказывает непосредственное влияние на определение существенных количественных показателей и информации, раскрываемой в отчете о выбросах парниковых газов, и таким образом определяет отражаемые количества и раскрываемую информацию в отчете о выбросах парниковых газов организации. В соответствии с пунктом 34(b) от практикующего специалиста требуется рассмотрение вероятности существенного искажения в силу несоблюдения положений такого закона или нормативного акта при проведении процедур, предусмотренных пунктами 33O или 33P;
- (b) иной закон или нормативный акт, который не оказывает непосредственного влияния на определение количественных показателей и раскрываемой информации в отчете о выбросах парниковых газов, однако соблюдение которого может иметь большое значение для операционных аспектов бизнеса, способности организации продолжать свою деятельность или избежать существенных штрафов (например, соблюдение условий лицензии на осуществление деятельности или требований законодательства об охране окружающей среды). Планирование и выполнение задания с профессиональным скептицизмом в течение всего задания, как того требует МСЗОУ 3000 (пересмотренный)<sup>21</sup>, имеет большое значение в контексте необходимости постоянно помнить о том, что процедуры, использованные для целей формирования вывода в отношении отчета о выбросах парниковых газов, могут обратить внимание практикующего специалиста на случаи выявленного или предполагаемого несоблюдения такого закона или нормативного акта.

Иные причины рисков существенного искажения (см. пункт 34)

A88. Примеры факторов, указанных в пункте 34(c)–(k):

- (a) упущение одного или нескольких источников выбросов более вероятно для источников, которые не столь очевидны и могут быть пропущены, например неорганизованных выбросов;
- (b) значительные экономические или регуляторные изменения могут включать, например, повышение целевых показателей по использованию возобновляемой энергии или значительные изменения цены на квоты в системе торговли квотами на выбросы, которые, в частности, могут привести к повышению риска неправильной классификации источников у производителя электроэнергии;
- (c) характер деятельности организации может быть сложным (например, она может охватывать многочисленные и несопоставимые участки и процессы), нерегулярным (например, пиковые нагрузки при выработке электроэнергии) или приводить к незначительной или слабой взаимосвязи между выбросами организации и уровнем другой измеряемой деятельности

<sup>21</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 37.

(например, кобальтоникелевый завод). В таких случаях возможность проведения полноценных аналитических процедур может быть значительно ограничена.

Изменения в деятельности или организационных границах (например, введение новых процессов или продажа, приобретение или аутсорсинг источников выбросов или абсорбирующих поглотителей) могут также привести к возникновению рисков существенного искажения (например, в силу неосведомленности о процедурах количественной оценки или составления отчетности). Кроме того, двойной учет источника выбросов или поглотителя может произойти в результате ненадлежащей координации действий в процессе определения источников и поглотителей в условиях сложного комплектного оборудования;

- (d) выбор ненадлежащего метода количественной оценки (например, оценка выбросов категории 1 с использованием коэффициента расчета, когда имеется более точный метод прямого замера, применение которого более целесообразно). Выбор надлежащего метода количественной оценки особенно важен в случае изменения метода. Это вызвано тем, что предполагаемым пользователям часто интересна информация о тенденциях выбросов в течение продолжительного периода времени или относительно базисного года. Некоторые критерии могут требовать изменения методов количественной оценки только в случае применения более точного метода. Другие факторы, связанные с характером методов количественной оценки, включают следующие:
- неправильное применение метода количественной оценки, например отсутствие калибровки счетчиков, или недостаточно частое считывание информации, или использование коэффициента расчета выбросов, который не является надлежащим в конкретных обстоятельствах. Например, коэффициент расчета выбросов может быть основан на допущении о постоянном использовании и может быть непригоден для применения после остановки производства.
  - сложность методов количественной оценки, которые, по всей вероятности, будут связаны с более высоким риском существенного искажения, в частности развернутое или сложное математическое преобразование данных источников (например, использование сложных математических моделей), расширенное использование коэффициентов преобразования состояний (например, коэффициентов, которые преобразуют меры жидкости в меры газа) или активное использование коэффициентов перевода единиц (например, коэффициентов, которые переводят единицы измерения, принятые в Великобритании, в метрическую систему мер);
  - изменения в методах количественной оценки или исходных переменных (например, если используемый метод количественной оценки основан на углеродном содержании биомассы, а состав используемой биомассы изменяется в течение периода);
- (e) значительные нестандартные выбросы или вопросы, требующие применения суждений, являются источником большего риска существенных искажений, чем обычные несложные выбросы, подлежащие систематической количественной оценке и отражению в отчетности. Нестандартные выбросы включают те, которые являются необычными по размеру или характеру и, следовательно, происходят редко (например, разовые события, такие как нарушение в работе завода или крупная утечка). Вопросы, требующие применения суждений, включают формирование субъективных оценок. Риски существенного искажения могут возрастать в силу таких обстоятельств, как:
- более активное вмешательство руководства в определение методов количественной оценки или отражения в отчетности;
  - более интенсивное использование неавтоматизированных средств в процессе сбора и обработки данных;
  - сложные расчеты или методы количественной оценки и принципы отражения в отчетности;
  - характер нестандартных выбросов, которые могут осложнять для организации внедрение эффективных средств контроля за рисками;



- разная интерпретация методов количественной оценки и принципов отражения в отчетности оценочных значений;
  - субъективный или сложный характер необходимых суждений;
- (f) включение выбросов категории 3, когда организация не ведет учета данных источников, используемых в количественной оценке или когда обычно используемые методы количественной оценки являются неточными или ведут к значительным отклонениям отражаемых в отчетности выбросов (см. пункты А31–А34);
- (g) вопросы, которые практикующий специалист может рассмотреть при изучении способов определения организацией значимых оценок и данных, на которых они основаны, включают, например, следующее:
- понимание данных, на которых основаны оценки;
  - использованный при определении оценок метод, включая в соответствующих ситуациях модель;
  - соответствующие аспекты контрольной среды и информационной системы;
  - тот факт, привлекала ли организация эксперта;
  - допущения, лежащие в основе оценок;
  - то, происходило ли или должно было произойти изменение методов определения оценок относительно прошедшего периода, и если да, то почему;
  - то, оценивала ли организация влияние неопределенности оценки на отчет о выбросах парниковых газов, и если да, то каким образом, в том числе:
    - рассматривала ли организация альтернативные допущения или результаты, например, посредством проведения анализа чувствительности для определения влияния изменения в допущениях на оценку, и если да, то каким образом;
    - как организация определяет оценку, когда анализ свидетельствует о наличии нескольких сценариев результатов;
    - осуществляет ли организация мониторинг результата использования оценок в прошедшем периоде и предпринимала ли она надлежащие меры в ответ на результат этой процедуры мониторинга.

**А89.** Примеры других факторов, которые могут привести к рискам существенного искажения, включают:

- ошибку в количественной оценке выбросов, вызванную человеческим фактором, что может быть более вероятным в случае, если персонал не знаком с процессами осуществления выбросов или записью данных или недостаточно обучен;
- чрезмерное доверие к плохо структурированной информационной системе, которая может иметь мало эффективных средств контроля, например использование электронных таблиц без должных средств контроля;
- внесение корректировок вручную в запись об уровне деятельности, которая в остальном выполняется в автоматизированном режиме, например, ввод записей вручную может потребоваться в случае перегрузки расходомера факельной линии;
- значимые внешние события, такие как повышенное внимание общественности к определенному участку.

**Общие ответные действия в отношении оцененных рисков существенного искажения и дополнительные процедуры**

*Задания, обеспечивающие разумную и ограниченную уверенность* (см. пункты 8, 35–41Р, 42О–43Р, 46)

**А90.** Так как уровень уверенности, получаемый в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, ниже, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, процедуры, выполняемые практикующим специалистом в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, будут отличаться по характеру и срокам, а также будут меньше по объему, чем при

выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность. Основные различия между общими мерами, принимаемыми практикующим специалистом в ответ на оцененные риски существенного искажения, и дополнительными процедурами в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, и задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, в отношении отчета о выбросах парниковых газов, заключаются в следующем:

- (а) в зависимости от обстоятельств задания, то, насколько уделяется внимание характеру процедур как источнику получения доказательств будет, вероятнее всего, различаться. Например:
- практикующий специалист может счесть надлежащим в конкретных обстоятельствах определенного задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, придавать большее значение опросу персонала организации и аналитическим процедурам и относительно меньшее значение, если это требуется, тестам средств контроля и получению доказательств из внешних источников, чем может быть в случае выполнения задания, обеспечивающего разумную уверенность;
  - если организация использует непрерывно работающее измерительное оборудование для количественной оценки потоков выбросов, практикующий специалист может принять решение в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, о необходимости мер в ответ на оцененный риск существенного искажения в форме направления запроса о периодичности калибровки оборудования. В аналогичных обстоятельствах при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность, практикующий специалист может принять решение провести проверку записей организации о калибровке оборудования или провести независимое тестирование его калибровки;
  - если организация сжигает уголь, практикующий специалист может принять решение при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность, провести независимый анализ характеристик угля, но в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, он может принять решение о том, что проверка записей с результатами лабораторных тестов организации является надлежащей мерой в ответ на оцененный риск существенного искажения;
- (b) объем дополнительных процедур: объем дополнительных процедур, выполняемых в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, меньше, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, что может включать в себя следующее:
- уменьшение количества проверяемых позиций, например объема выборки для детальных тестов;
  - выполнение меньшего количества процедур (например, выполнение только аналитических процедур в ситуации, когда в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, будут проводиться аналитические процедуры и детальные тесты);
  - выполнение процедур по месту нахождения меньшего количества участков;
- (c) в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, аналитические процедуры, выполняемые в ответ на оцененные риски существенного искажения, включают формирование ожиданий в отношении количества или соотношений, которые являются достаточно точными, чтобы выявить существенные искажения. В случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, аналитические процедуры могут быть разработаны с целью подтверждения ожиданий в отношении направленности тенденций, зависимостей и соотношений, а не для выявления искажений с уровнем точности, ожидаемым при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность.<sup>22</sup>

Кроме того, при выявлении значительных колебаний, зависимостей или различий надлежащие доказательства в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, могут быть зачастую получены путем направления запросов в адрес

<sup>22</sup> Это может иметь место не всегда; например, в некоторых ситуациях практикующий специалист может сформировать точное ожидание на основе фиксированных физических или химических зависимостей даже при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность.

организации и рассмотрения полученных ответов в свете известных обстоятельств задания без получения дополнительных доказательств, как предусмотрено пунктом 43Р(а) в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность.

Более того, при проведении аналитических процедур в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист может, например:

- использовать данные, которые суммируются на более высоком уровне, например данные на региональном уровне, а не на уровне участка или данные за месяц, а не за неделю;
- использовать данные, в отношении которых не проводились отдельные процедуры тестирования их надежности в том же объеме, что и при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность.

*Общие ответные действия в отношении оцененных рисков существенного искажения (см. пункт 35)*

A91. Общие ответные действия в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов могут включать:

- акцентирование внимания сотрудников, принимающих участие в выполнении задания, обеспечивающем уверенность, на необходимости сохранять профессиональный скептицизм;
- привлечение более опытного персонала или сотрудников, имеющих специальные знания и навыки, или использование экспертов;
- обеспечение более строгого надзора;
- включение дополнительных элементов непредсказуемости в список выбранных дополнительных процедур, которые необходимо провести;
- внесение общих изменений в характер, сроки или объем процедур, например: выполнение процедур на конец периода, а не на промежуточную дату или изменение характера процедур с целью получения более убедительных доказательств.

A92. Оценка рисков существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов, а следовательно, общие ответные меры практикующего специалиста зависят от его понимания контрольной среды. Эффективная контрольная среда может дать возможность практикующему специалисту больше доверять системе внутреннего контроля и надежности доказательств, полученных внутри организации, и, таким образом, позволить ему, например, проводить некоторые процедуры на промежуточную дату, а не на конец периода. Недостатки контрольной среды, однако, оказывают противоположное влияние. Например, практикующий специалист может предпринять ответные действия в случае неэффективной контрольной среды в форме:

- выполнения большего числа процедур на конец периода, чем на промежуточную дату;
- получения большего числа доказательств в результате проведения процедур, не являющихся тестами средств контроля;
- увеличения размеров выборки и объема процедур, например количества участков, где выполняются процедуры.

A93. Следовательно, упомянутые обстоятельства оказывают значительное влияние на общий подход практикующего специалиста, например, придание относительно большего значения тестам средств контроля, а не другим процедурам (см. также пункты A70–A72 и A96).

*Примеры дополнительных процедур (см. пункты 370–37Р, 40Р)*

A94. Дополнительные процедуры могут включать, например, следующее:

- тестирование операционной эффективности средств контроля за сбором и учетом данных о деятельности, таких как киловатт-часы приобретенной электроэнергии;
- проверка коэффициентов расчета выбросов на их соответствие надлежащим источникам (например, публикациям правительства) и рассмотрение того, насколько они применимы в конкретных обстоятельствах;

- анализ соглашений о совместном предприятии и других контрактов, имеющих отношение к определению организационных границ;
- проведение сверки данных учета, например, со счетчиками пробега, установленными на автотранспорте, принадлежащем организации;
- выполнение пересчета (например, расчетов баланса массы и баланса энергии) и проведение сверки выявленных разниц;
- снятие данных с оборудования постоянного мониторинга;
- наблюдение за проведением физических замеров или их повторное проведение, например замеров уровня нефтяного резервуара;
- анализ правильности и надлежащего характера уникальных методов замера или количественной оценки, особенно сложных методов, которые могут включать, например, рециркуляционные линии или цепи обратной связи;
- отбор проб и независимый анализ характеристик материалов, таких как уголь, или наблюдение за применением организацией метода отбора проб и проверка записей результатов лабораторных тестов;
- проверка точности расчетов и применимости используемых методов расчета (например, перевод и суммирование исходных замеров);
- проверка данных учета на их соответствие первичным документам, таким как производственные данные и данные об использовании топлива, а также счета на закупку энергии.

*Факторы, которые могут оказывать влияние на оцененные риски существенного искажения (см. пункты 37O(a)–37P(a))*

A95. Факторы, которые могут оказывать влияние на оцененные риски существенного искажения, включают следующее:

- присущие инструментам замера ограничения их возможностей и периодичности их калибровки;
- количество, характер и территориальное распределение участков, где производится сбор данных, и характеристики прав собственности на них;
- количество и характер разных газов и источников выбросов, включенных в отчет о выбросах парниковых газов;
- то, являются ли процессы, с которыми связаны выбросы, непрерывными или периодическими, а также риск нарушения таких процессов;
- сложность методов оценки деятельности и расчета выбросов; например, некоторые процессы требуют уникальных методов замера и расчета;
- риск невыявления неорганизованных выбросов;
- соответствие количества выбросов имеющимся исходным данным;
- наличие персонала, осуществляющего сбор данных, обученного использованию соответствующих методов, и текучесть такого персонала;
- характер и уровень автоматизации получения и обработки данных;
- политика и процедуры контроля качества, применяемые в тестовых лабораториях, как внутренних, так и внешних;
- сложность критериев и политики в области количественной оценки и составления отчетности, включая определение организационных границ.

*Операционная эффективность средств контроля (см. пункты 37P(a)(ii), 38P(a))*

A96. В случае очень небольших организаций или несовершенных информационных систем практикующий специалист может определить незначительное число контрольных действий или же документальное оформление их наличия или использования организацией может быть ограниченным. В таких случаях более эффективным может быть выполнение практикующим

специалистом дополнительных процедур, которые в основном не связаны с тестированием средств контроля. Однако в некоторых редких случаях отсутствие контрольных действий или иных компонентов системы контроля может привести к невозможности получения достаточных надлежащих доказательств (см. также пункты А70–А72 и А92–А93).

*Убедительность доказательств* (см. пункты 370(b)–37Р(b))

А97. Для получения более убедительных доказательств за счет более строгой оценки рисков существенного искажения практикующий специалист может увеличить количество доказательств или получить доказательства, которые будут более надлежащими или надежными, например, путем получения подтверждающих доказательств из нескольких независимых источников.

Риски, в отношении которых необходимо проведение тестов средств контроля для получения достаточных надлежащих доказательств (см. пункт 38Р(b))

А98. Количественная оценка выбросов может включать процессы с высоким уровнем автоматизации и незначительным или нулевым ручным вмешательством, например, когда соответствующая информация учитывается, обрабатывается или отражается в отчетности только в электронной форме, в частности в системе постоянного мониторинга, или когда обработка данных о деятельности интегрирована в систему операционной или финансовой отчетности, основанную на информационных технологиях. В таких случаях:

- доказательства могут быть в наличии только в электронной форме, а их достаточность и надлежащий характер зависят от эффективности средств контроля над точностью и полнотой данных;
- вероятность неправомерного инициирования или изменения информации и его обнаружения может оказаться выше, если соответствующие средства контроля неэффективны.

*Процедуры подтверждения* (см. пункт 41Р)

А99. Процедуры внешнего подтверждения могут обеспечивать надлежащие доказательства в отношении такой информации, как:

- данные о деятельности, собранные третьей стороной, например сведения об авиаперелетах сотрудников, предоставленные агентом по бронированию и продаже авиабилетов; предоставленные агентом по бронированию и продаже авиабилетов; поступление электроэнергии на участок, замеренное поставщиком; километраж пробега принадлежащего организации автотранспорта, учитываемый внешним управляющим автопарка;
- отраслевые контрольные показатели, используемые для определения коэффициентов расчета выбросов;
- условия договоров, контрактов или сделок между организацией и другими сторонами или информация о том, включают ли другие стороны определенные выбросы в свой отчет о выбросах парниковых газов, при рассмотрении организационной границы;
- результаты лабораторного анализа проб (например, тепловой коэффициент проб исходных материалов).

*Выполнение аналитических процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения* (см. пункты 420–42Р)

А100. Во многих случаях постоянный характер физических или химических зависимостей между определенными выбросами и другими измеримыми процессами позволяет разработать эффективные аналитические процедуры (например, зависимость между потреблением топлива и выбросами углекислого газа и оксида азота).

А101. Аналогично обоснованно предсказуемая зависимость может существовать между выбросами и финансовой или операционной информацией (например, зависимость между выбросами категории 2 вследствие потребления электроэнергии и остатком в основном регистре по закупкам электроэнергии или режимом работы). Другие аналитические процедуры могут включать сравнение информации о выбросах организации с внешними данными, например

средними показателями по отрасли, или анализ тенденций в течение периода с целью выявления аномалий для дальнейшего исследования, а также тенденций на протяжении ряда периодов для определения их соответствия другим обстоятельствам, таким как приобретение или выбытие участков.

A102. Аналитические процедуры могут быть особенно эффективными в случае, когда имеются в наличии детализированные данные или когда практикующий специалист имеет основания считать используемые данные надежными, например, когда они получены из источника, находящегося под должным контролем. В некоторых случаях сбор используемых данных может осуществляться информационной системой для подготовки финансовой отчетности или данные могут вводиться в другую информационную систему параллельно вводу соответствующих финансовых показателей с применением некоторых общих средств контроля за вводимой информацией. Например, ввод данных о количестве приобретенного топлива, отраженного в счетах поставщиков, может осуществляться при тех же условиях, что и ввод соответствующих счетов в систему учета кредиторской задолженности. В некоторых случаях используемые данные могут составлять неотъемлемую часть процесса принятия операционных решений и, следовательно, должны быть объектом повышенного внимания со стороны операционного персонала или в отношении них должны выполняться отдельные процедуры внешнего аудита (например, в рамках соглашения о совместном предприятии или надзора со стороны регулирующего органа).

*Процедуры, выполняемые в отношении оценок (см. пункты 440–45P)*

A103. В некоторых случаях практикующему специалисту может быть целесообразно оценить то, как организация рассматривала альтернативные допущения или результаты и почему она отказалась от них.

A104. В случае некоторых заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, практикующему специалисту может быть целесообразно выполнить одну или несколько процедур, указанных в пункте 45P.

*Выборка (см. пункт 46)*

A105. Выборка включает:

- (a) определение объема выборки, достаточного для снижения связанного с выборкой риска до допустимо низкого уровня. Так как в рамках заданий, обеспечивающих уверенность, допустимый уровень риска ниже для задания, обеспечивающего разумную уверенность, чем для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, следовательно, и уровень риска выборки, являющийся допустимым в случае детальных тестов, также может быть ниже. Таким образом, при использовании выборки для детальных тестов в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, объем выборки может быть больше, чем в аналогичных обстоятельствах в случае выполнения задания, обеспечивающего ограниченную уверенность;
- (b) отбор позиций для выборки таким образом, чтобы имелась возможность выбора каждого элемента в генеральной совокупности, и выполнение процедур в соответствии с поставленной целью в отношении каждой выбранной позиции. Если практикующий специалист не может применять разработанные процедуры или применимые альтернативные процедуры к выбранной позиции, эта позиция рассматривается как отклонение от установленной процедуры контроля в случае тестирования средств контроля или как искажение – в случае детальных тестов;
- (c) исследование характера и причины выявленных отклонений или искажений и оценка их возможного влияния на цель процедуры и на другие аспекты задания;
- (d) оценку:
  - (i) результатов выборки, в том числе для детальных тестов, с проецированием выявленных в выборке искажений на генеральную совокупность;
  - (ii) того, обеспечило ли использование выборки надлежащее обоснование для выводов о тестируемой генеральной совокупности.

*Недобросовестные действия, а также закон и нормативный акт (см. пункт 47)*

A106. В рамках ответных действий, предпринимаемых в случае выявления в ходе выполнения задания фактических или предполагаемых недобросовестных действий, практикующему специалисту может быть целесообразно, например:

- обсудить вопрос с организацией;
- предложить организации провести консультации с третьей стороной, имеющей надлежащую квалификацию, например с консультантом организации по юридическим вопросам или регулирующим органом;
- рассмотреть последствия вопроса с точки зрения других аспектов задания, включая оценку рисков практикующим специалистом и надежность письменных заявлений организации;
- получить юридическую консультацию относительно последствий различных планов действий;
- проинформировать третьи стороны (например, регулирующий орган);
- отказаться от предоставления заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность;
- отказаться от задания.

A107. Действия, указанные в пункте A106, могут быть целесообразными при принятии мер в ответ на фактическое или предполагаемое несоблюдение закона или нормативного акта, выявленное в ходе выполнения задания. Кроме того, может быть целесообразно изложить данный вопрос в разделе «Прочие сведения» заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, в соответствии с пунктом 77 настоящего стандарта, за исключением случаев, когда практикующий специалист:

- (a) приходит к выводу о том, что несоблюдение законов и нормативных актов оказывает существенное влияние на отчет о выбросах парниковых газов и что такое несоблюдение не было надлежащим образом отражено в отчете о выбросах парниковых газов, или
- (b) не может из-за препятствий, создаваемых организацией, получить достаточные надлежащие доказательства для оценки факта или вероятности несоблюдения законов и нормативных актов, которое может оказывать существенное влияние на отчет о выбросах парниковых газов, и в таком случае применяется пункт 66 МСЗОУ 3000 (пересмотренного).

*Процедуры в отношении процесса суммирования показателей в отчете о выбросах парниковых газов (см. пункты 48O–48P)*

A108. Как указано в пункте A71, по мере развития системы отчетности о выбросах можно ожидать, что уровень сложности, документирования и формализации информационных систем, связанных с количественной оценкой и отражением в отчетности выбросов, будет также возрастать. В случае несовершенных информационных систем процесс суммирования может носить очень неформальный характер. При использовании более сложных систем процесс суммирования может быть в большей степени систематизированным и документально оформленным. Характер, а также объем процедур, выполняемых практикующим специалистом в отношении корректировок, и метод приведения в соответствие или сверки показателей отчета о выбросах парниковых газов с соответствующими учетными записями зависят от характера и сложности количественной оценки и процесса составления отчетности организации, а также от соответствующих рисков существенного искажения.

*Дополнительные процедуры (см. пункты 49O–49P)*

A109. Задание, обеспечивающее уверенность, представляет собой итеративный процесс, и практикующий специалист может выявить информацию, которая будет значительно отличаться от той, на основании которой были определены запланированные процедуры. По мере выполнения практикующим специалистом запланированных процедур полученные доказательства могут привести к необходимости выполнения практикующим специалистом дополнительных процедур. Такие процедуры могут включать запрос на проведение организацией проверки обстоятельства или обстоятельств, выявленных практикующим

специалистом, и внесение корректировок в отчет о выбросах парниковых газов, если это необходимо.

Определение необходимости выполнения дополнительных процедур в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность (см. пункты 490, 490(b))

A110. Практикующему специалисту может стать известно об обстоятельстве или обстоятельствах, которые являются основанием для того, чтобы он полагал, что отчет о выбросах парниковых газов может содержать существенные искажения. Например, при посещении объектов практикующий специалист может выявить потенциальный источник выбросов, который, как представляется, не включен в отчет о выбросах парниковых газов. В таких случаях практикующий специалист направляет дополнительные запросы о том, был ли включен потенциальный источник в отчет о выбросах парниковых газов. Объем дополнительных процедур, выполненных в соответствии с пунктом 490, является предметом профессионального суждения. Чем больше вероятность существенного искажения, тем более убедительными должны быть получаемые практикующим специалистом доказательства.

A111. Если в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист выявит обстоятельство или обстоятельства, которые являются основанием для того, чтобы он счел, что отчет о выбросах парниковых газов может содержать существенные искажения, практикующий специалист должен в соответствии с пунктом 490 разработать и выполнить дополнительные процедуры. Однако, если при этом практикующий специалист не сможет получить достаточные надлежащие доказательства для того, чтобы сделать вывод о том, что обстоятельство или обстоятельства, по всей вероятности, не приведут к существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов, или чтобы установить, что это приведет к существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов, в этом случае имеет место ограничение по объему работ.

*Накопление выявленных искажений (см. пункт 50)*

A112. Практикующий специалист может установить количественный показатель, ниже которого искажения будут носить явно незначительный характер и не подлежат накоплению, так как практикующий специалист ожидает, что накопление таких показателей определенно не будет оказывать существенного влияния на отчет о выбросах парниковых газов. «Явно незначительные» суммы не означает «несущественные». Вопросы, которые являются явно незначительными, имеют совершенно другой (меньший) порядок величин, чем уровень существенности, определенный в соответствии с настоящим стандартом. Такие вопросы являются однозначно несущественными вне зависимости от того, рассматриваются они в отдельности или в совокупности, и от того, по какому критерию они анализируются: размеру, характеру или обстоятельствам. При наличии неопределенности относительно того, является ли одна или несколько позиций явно незначительными, вопрос считается не относящимся к категории явно незначительных.

**Использование работы, выполненной другим практикующим специалистом**

*Информирование другого практикующего специалиста (см. пункт 57(a))*

A113. Соответствующие вопросы, которые рабочая группа может довести до сведения другого практикующего специалиста в связи с выполняемой работой, ее использованием, а также формой и содержанием информационного взаимодействия между другим практикующим специалистом и рабочей группой, могут включать:

- требование о том, чтобы другой практикующий специалист, который знает, в каком контексте рабочая группа будет использовать результаты работы другого практикующего специалиста, подтвердил, что будет сотрудничать с рабочей группой;
- существенность для выполнения аудиторских процедур в отношении работы, проделанной другим практикующим специалистом, которая может быть ниже существенности для выполнения аудиторских процедур в отношении отчета о выбросах парниковых газов (и в соответствующих обстоятельствах уровень или уровни существенности для определенных типов выбросов или раскрываемой информации), а также пороговое значение, выше которого искажения не могут считаться явно незначительными для отчета о выбросах парниковых газов;



- выявленные риски существенного искажения отчета о выбросах парниковых газов, которые применимы к работе другого практикующего специалиста, и поручение другому практикующему специалисту своевременно предоставлять информацию о прочих рисках, выявленных в ходе выполнения задания, которые могут быть существенными для отчета о выбросах парниковых газов, и о мерах, принятых другим практикующим специалистом в ответ на такие риски.

*Информация, предоставляемая другим практикующим специалистом (см. пункт 57(a))*

A114. Соответствующие вопросы, по которым рабочая группа может запросить информацию у другого практикующего специалиста, включают следующее:

- соблюдал ли другой практикующий специалист все этические требования, применимые к заданию, выполняемому для группы, включая требования к независимости и профессиональной компетентности;
- выполнял ли другой практикующий специалист требования команды аудитора группы;
- данные о случаях несоблюдения закона или нормативного акта, которые могут привести к существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов;
- перечень неисправленных искажений, выявленных другим практикующим специалистом в ходе выполнения задания, которые не являются явно незначительными;
- признаки, указывающие на возможность предвзятости при подготовке соответствующей информации;
- описание значительных недостатков системы внутреннего контроля, выявленных другим практикующим специалистом в ходе выполнения задания;
- прочие значимые вопросы, о которых другой практикующий специалист сообщил или намерен сообщить организации, включая фактические или предполагаемые недобросовестные действия;
- любые другие вопросы, которые могут относиться к отчету о выбросах парниковых газов или к которым другой практикующий специалист сочтет целесообразным привлечь внимание рабочей группы, в том числе расхождения, отмеченные в письменных заявлениях, которые другой практикующий специалист запросил у организации;
- общие результаты работы другого практикующего специалиста, его выводы или мнение.

*Доказательства (см. пункт 57(b))*

A115. Соответствующие аспекты, которые необходимо учитывать при получении доказательств в отношении работы другого практикующего специалиста, могут включать следующее:

- обсуждение с другим практикующим специалистом хозяйственной деятельности, которая относится к работе, выполняемой им, и которая является значительной для отчета о выбросах парниковых газов;
- обсуждение с другим практикующим специалистом вопроса подверженности соответствующей информации существенным искажениям;
- анализ документации другого практикующего специалиста в отношении выявленных рисков существенного искажения, мер, принятых в ответ на эти риски, и выводов. Такая документация может быть составлена в форме меморандума, содержащего вывод другого практикующего специалиста в отношении выявленных рисков.

*Письменные заявления (см. пункт 58)*

A116. Помимо письменных заявлений, которые требуется предоставить в соответствии с пунктом 58, практикующий специалист может счесть необходимым запросить другие письменные заявления. Обычно практикующий специалист запрашивает письменные заявления у лица или лиц, входящих в состав высшего руководства, или у лиц, отвечающих за корпоративное управление. Однако, поскольку руководящие и управляющие структуры могут различаться в разных странах и в разных организациях в результате влияния разных культурных и правовых систем, а также размеров и особенностей владения, в настоящем стандарте невозможно указать для всех заданий надлежащее лицо или лиц, у которых следует запрашивать письменные заявления. Например,

организация может представлять собой участок, который не является самостоятельным отдельным юридическим лицом. В таких случаях определение соответствующего руководящего персонала или лиц, отвечающих за корпоративное управление, которым направляется запрос о предоставлении письменных заявлений, может требовать применения профессионального суждения.

#### **События после отчетной даты (см. пункт 61)**

A117. События после отчетной даты могут включать, например, публикацию пересмотренных коэффициентов расчета выбросов таким органом, как государственное ведомство, изменения в применимых законах или нормативных актах, повышение уровня научных знаний, значительные структурные изменения в организации, появление более точных методов количественной оценки или выявление значительной ошибки.

#### **Сравнительная информация (см. пункты 62–63, 76(c))**

A118. В законах, нормативных актах или условиях выполнения задания могут быть указаны требования в отношении представления и отражения сравнительной информации в отчете о выбросах парниковых газов и обеспечения уверенности. Основное различие между финансовой отчетностью и отчетом о выбросах парниковых газов состоит в том, что числовые показатели, отраженные в отчете о выбросах парниковых газов, представляют собой оценку выбросов за отдельный период и не основываются на совокупных показателях за продолжительный отрезок времени. В результате представленная сравнительная информация не влияет на данные за текущий год, если только выбросы не отражены в неправильном периоде, вследствие чего показатели могут быть представлены исходя из некорректного начала периода оценки.

A119. Если отчет о выбросах парниковых газов включает ссылки на сокращение выбросов в процентном выражении или аналогичное сравнение с прошедшим периодом, важно, чтобы практикующий специалист рассмотрел вопрос о том, носит ли такое сравнение надлежащий характер. Сравнение может являться ненадлежащим в силу:

- (a) значительных изменений в деятельности относительно прошедшего периода;
- (b) значительных изменений в коэффициентах перевода;
- (c) несоответствия источников или методов оценки.

A120. Когда сравнительная информация представлена вместе с данными о текущих выбросах, но вывод практикующего специалиста не распространяется на всю такую сравнительную информацию или на некоторую ее часть, важно, чтобы статус такой информации был четко указан в отчете о выбросах парниковых газов и в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность.

#### **Корректировки (см. пункт 62(a))**

A121. Объемы парниковых газов, отраженные в отчете за прошедший период, могут потребовать корректировки в соответствии с законом, нормативным актом или применимыми критериями вследствие, например, повышения уровня научных знаний, значительных структурных изменений в организации, появления более точных методов количественной оценки или выявления значительной ошибки.

#### **Выполнение процедур в отношении сравнительной информации (см. пункт 63(a))**

A122. Если в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, которое предусматривает обеспечение уверенности в отношении сравнительной информации, практикующий специалист узнает о возможности существенного искажения представленной сравнительной информации, выполняемые процедуры должны соответствовать требованиям пункта 490. В случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, выполняемые процедуры должны быть достаточными для формирования мнения в отношении сравнительной информации.

A123. Если задание не предусматривает обеспечение уверенности в отношении сравнительной информации, требование о выполнении процедур при обстоятельствах, указанных в пункте 63(a), связано с выполнением этических обязательств практикующего специалиста не иметь дела с информацией, которая, как ему известно, является ложной по существу или вводит в заблуждение.

**Прочая информация (см. пункт 64)**

A124. Отчет о выбросах парниковых газов может быть опубликован вместе с прочей информацией, на которую не распространяется вывод практикующего специалиста; например, отчет о выбросах парниковых газов может быть включен в годовой отчет организации или в отчет об устойчивом развитии или входить в состав другой информации, связанной с изменением климата, такой как:

- стратегический анализ, включая отчет о влиянии изменения климата на стратегические цели организации;
- объяснение и количественная оценка текущих и ожидаемых значительных рисков и возможностей, связанных с изменением климата;
- раскрытие информации о действиях, предпринимаемых организацией, включая долгосрочный и краткосрочный планы в отношении рисков, возможностей и последствий, связанных с изменением климата;
- раскрытие информации о будущих перспективах, включая тенденции и факторы, относящиеся к изменению климата, которые, по всей вероятности, повлияют на стратегию организации или на запланированные сроки реализации данной стратегии;
- описание процессов корпоративного управления и ресурсов организации, выделенных для целей выявления вопросов, связанных с изменением климата, а также управления этими вопросами и контроля над ними.

A125. В некоторых случаях организация может публиковать информацию о выбросах, рассчитанных с помощью методов, отличных от тех, которые использовались при подготовке отчета о выбросах парниковых газов; например, прочая информация может быть подготовлена на эквивалентной основе, когда выбросы пересчитываются для исключения эффекта разовых событий, таких как ввод в эксплуатацию нового завода или закрытие участка. Практикующий специалист может потребовать исключения такой информации, если методы, использованные для ее подготовки, не соответствуют критериям, применявшимся при составлении отчета о выбросах парниковых газов. Практикующий специалист может также потребовать исключения любой текстовой информации, которая не соответствует количественным данным, включенным в отчет о выбросах парниковых газов, или не может быть обоснована (например, спекулятивные прогнозы или заявления о будущих действиях).

A126. Дальнейшие действия, которые могут быть необходимыми в случаях, когда прочая информация может подрывать доверие к отчету о выбросах парниковых газов и заключению или отчету по заданию, обеспечивающему уверенность, включают, например, следующее:

- направление запроса о проведении организацией консультаций с третьей стороной, имеющей надлежащую квалификацию, например консультантом организации по юридическим вопросам;
- воспользоваться услугами юриста для рассмотрения последствий различных планов действий;
- информирование третьих сторон, например регулирующего органа;
- отказ от заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность;
- отказ от задания, если это возможно в соответствии с применимым законом или нормативным актом;
- изложение данного вопроса в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность.

**Документация**

Документальное оформление выполненных процедур и полученных доказательств (см. пункты 15, 65–66)

A127. Согласно требованиям МСЗОУ 3000 (пересмотренного) практикующему специалисту необходимо своевременно подготовить документацию по заданию, подтверждающую и обосновывающую информацию, содержащуюся в заключении или отчете по заданию,

обеспечивающему уверенность.<sup>23</sup> Ниже приводятся примеры вопросов, которые может быть целесообразно включить в документацию по заданию:

- недобросовестные действия: риски существенного искажения и характер, сроки и объем процедур, выполняемых в отношении недобросовестных действий, а также информация о недобросовестных действиях, направленная организации, регулирующим органам и другим лицам;
- законы и нормативные акты: выявленные или предполагаемые случаи несоблюдения законов и нормативных актов и результаты обсуждения с организацией и прочими сторонами по отношению к организации лицами;
- планирование: общая стратегия и план выполнения задания, а также значительные изменения, внесенные в рамках задания, с указанием причин таких изменений;
- существенность: при ее определении рассматриваются такие числовые данные и факторы, как уровень существенности для отчета о выбросах парниковых газов, уровень или уровни существенности для определенных типов выбросов или раскрываемой информации (если применимо), уровень существенности для выполнения аудиторских процедур и все случаи пересмотра уровня существенности в ходе выполнения задания;
- риски существенного искажения: обсуждение, необходимое в соответствии с пунктом 29, и принятые значимые решения, основные факторы, лежащие в основе понимания каждого аспекта организации и ее окружения, как указано в пункте 23, и риски существенного искажения, для которых, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, требовались дополнительные процедуры;
- дополнительные процедуры: характер, сроки и объем выполненных дополнительных процедур, связь этих дополнительных процедур с рисками существенного искажения и результаты процедур;
- оценка искажений: значения, ниже которых искажения считаются явно незначительными, искажения, накопленные в процессе выполнения задания, и информация о том, были ли они исправлены, а также вывод практикующего специалиста о том, являются ли неисправленные искажения существенными в отдельности или в совокупности, и обоснование такого вывода.

*Вопросы, возникающие после даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункт 68)*

A128. Примеры исключительных обстоятельств включают факты, которые стали известны практикующему специалисту после даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, но которые существовали на эту дату и которые, если бы они были известны на эту дату, могли бы привести к корректировке отчета о выбросах парниковых газов или к модификации вывода практикующего специалиста, содержащегося в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, например выявление значительной неисправленной ошибки. Изменения, внесенные в результате этого в документацию по заданию, проверяются в соответствии с политикой и процедурами аудиторской организации специалиста, регламентирующими ее обязанности по проведению проверки согласно требованиям МСКК 1<sup>24</sup>, при этом окончательную ответственность за внесенные изменения несет руководитель задания.

*Окончательное формирование файла по заданию (см. пункт 69)*

A129. В соответствии с МСКК 1 или другими профессиональными требованиями, положениями законодательства, если они содержат не менее строгие требования, чем МСКК 1, аудиторские организации должны устанавливать политику и процедуры для своевременного завершения формирования файлов по заданию.<sup>25</sup> Как правило, надлежащий срок для завершения

<sup>23</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 42.

<sup>24</sup> 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.

<sup>25</sup> МСКК 1, пункт 45.

формирования окончательного аудиторского файла составляет не более 60 дней с даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность.<sup>26</sup>

#### **Проверка качества выполнения задания (см. пункт 71)**

A130. Прочие вопросы, которые могут рассматриваться в рамках проверки качества выполнения задания, включают следующее:

- оценку рабочей группой независимости аудиторской организации применительно к заданию;
- проведение надлежащих консультаций по вопросам, вызывающим расхождение мнений, или иным сложным или спорным вопросам и выводы на основании этих консультаций;
- отражение документацией по заданию, выбранной для проверки, работы, выполненной в отношении значимых суждений, и подтверждение ею сделанных выводов.

#### **Формирование вывода по заданию, обеспечивающему уверенность**

*Описание применимых критериев (см. пункты 74(d), 76(g)(iv))*

A131. Подготовка организацией отчета о выбросах парниковых газов требует включения надлежащего описания применимых критериев в пояснительные примечания к отчету о выбросах парниковых газов. Это описание информирует предполагаемых пользователей о концепции, на основании которой подготовлен отчет о выбросах парниковых газов, и имеет особое значение в случаях, когда существуют значительные различия между разными критериями в отношении отражения определенных вопросов в отчете о выбросах парниковых газов, например: какие вычеты по выбросам включены, если такие имеются; как производилась их количественная оценка и что они собой представляют; основание для выбора выбросов категории 3 для включения в отчет и как производилась их количественная оценка.

A132. Указание на то, что отчет о выбросах парниковых газов подготовлен в соответствии с определенными критериями, является надлежащим только в том случае, если отчет о выбросах парниковых газов соответствует всем требованиям этих критериев, действующим в том периоде, который охватывает отчет о выбросах парниковых газов.

A133. Описание применимых критериев, содержащее неопределенные оценочные или ограничивающие формулировки (например, «отчет о выбросах парниковых газов в основном соответствует требованиям XYZ»), не является надлежащим, поскольку оно может ввести в заблуждение пользователей отчета о выбросах парниковых газов.

#### **Содержание заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность**

*Примеры заключения и отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность (см. пункт 76)*

A134. В Приложении 2 содержатся примеры заключения и отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов, включающих элементы, указанные в пункте 76.

*Информация, на которую не распространяется вывод практикующего специалиста (см. пункт 76(c))*

A135. Во избежание недопонимания и необоснованного доверия к информации, в отношении которой не обеспечена уверенность, в случаях, когда отчет о выбросах парниковых газов содержит такие сведения, как сравнительные показатели, на которые не распространяется вывод практикующего специалиста, данная информация обычно определяется в качестве такой в отчете о выбросах парниковых газов и в заключении или отчете практикующего специалиста по заданию, обеспечивающему уверенность.

#### **Вычеты по выбросам (см. пункт 76(f))**

A136. Формулировка заявления, включаемого в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, в случае, когда отчет о выбросах парниковых газов содержит информацию о вычетах по выбросам, может значительно варьироваться в зависимости от обстоятельств.

<sup>26</sup> МСКК 1, пункт A54.

- A137. Степень доступности значимой и надежной информации о компенсационных квотах и других вычетах по выбросам существенно различается, а следовательно, доказательства, имеющиеся у практикующего специалиста для подтверждения заявленных организациями вычетов по выбросам, также будут различными.
- A138. В силу различного характера вычетов по выбросам и зачастую ограниченного числа и характера процедур, которые практикующий специалист может применить к вычетам по выбросам, настоящий стандарт требует, чтобы в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, были указаны те вычеты по выбросам (если они имеются), на которые распространяется вывод практикующего специалиста, и было представлено заявление об ответственности практикующего специалиста в отношении этих вычетов.
- A139. Заявление об ответственности практикующего специалиста в отношении вычетов по выбросам может быть сформулировано следующим образом в случаях, когда вычеты по выбросам представляют собой компенсационные квоты: «Отчет о выбросах парниковых газов включает вычет из выбросов ABC за год в размере ууу тонн CO<sub>2</sub>-ев связи с компенсационными квотами. Мы провели процедуры для выявления того, были ли данные компенсационные квоты приобретены в течение года и является ли их описание в отчете о выбросах парниковых газов обоснованным кратким обзором соответствующих контрактов и связанных с ними документов. Однако мы не проводили процедур в отношении внешних поставщиков таких компенсационных квот и не выражаем вывода относительно того, привели или приведут ли такие компенсационные квоты к сокращению выбросов на ууу тонн CO<sub>2</sub>-е.»

*Использование заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункт 76(g)(iii))*

- A140. Кроме указания адресата заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, практикующий специалист может счесть целесообразным включить в текст заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, формулировку с указанием его цели или предполагаемых пользователей, для которых были подготовлены заключение или отчет. Например, в случае опубликования отчета о выбросах парниковых газов может быть целесообразно включить в пояснительные примечания к нему и в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, заявление о том, что заключение или отчет предназначены для пользователей, которые обладают достаточными знаниями о деятельности, связанной с парниковыми газами, изучили информацию, содержащуюся в отчете о выбросах парниковых газов, с надлежащей тщательностью и понимают, что отчет о выбросах парниковых газов подготовлен и подтвержден в рамках соответствующих уровней существенности.
- A141. Кроме того, практикующий специалист может счесть целесообразным включить формулировку, которая, в частности, ограничивает распространение заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, только кругом предполагаемых пользователей и не допускает его использование иными лицами или в других целях.

*Краткий обзор процедур практикующего специалиста (см. пункт 76(h)(ii))*

- A142. В случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, заключение по такому заданию обычно содержит стандартные формулировки и только краткое описание выполненных процедур. Это связано с тем, что в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, описание конкретных выполненных процедур при любом уровне детализации не поможет пользователям понять, что во всех случаях, когда предоставляется немодифицированное заключение, были получены достаточные надлежащие доказательства для того, чтобы практикующий специалист мог выразить свое мнение.
- A143. В случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, указание характера, сроков и объема выполненных процедур важно для предполагаемых пользователей, чтобы они понимали суть вывода, выраженного в отчете по заданию, обеспечивающему ограниченную уверенность. Следовательно, описание процедур практикующего специалиста, выполненных в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, обычно является более детальным, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность. Кроме того, может быть целесообразно включить описание процедур, которые не были выполнены и которые обычно выполняются в случае заданий, обеспечивающих разумную уверенность. Однако полное описание всех таких процедур может быть невозможно, так как уровень понимания и оценки рисков существенного искажения, требующийся от практикующего специалиста, ниже, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность.

Факторы, учитываемые при принятии такого решения и определении уровня детализации, включают следующее:

- особые обстоятельства организации (например, отличие характера деятельности организации от того, что считается типичным для отрасли);
- особые обстоятельства выполнения задания, влияющие на характер и объем выполненных процедур;
- ожидания предполагаемых пользователей в отношении уровня детализации отчета, основанные на рыночной практике или на применимых законе или нормативном акте.

*A144. При описании выполненных процедур в отчете по заданию, обеспечивающему ограниченную уверенность, важно, чтобы информация о них была изложена объективно и не обобщалась до такой степени, чтобы стать неоднозначной, а также чтобы она не содержала излишних подробностей или преувеличений и не давала основания полагать, что была получена разумная уверенность. Важно также, чтобы описание процедур не создавало впечатления того, что выполнялось задание по проведению согласованных процедур, в большинстве случаев такое описание не должно содержать полного плана работ.*

Подпись практикующего специалиста (см. пункт 76(k))

A145. Подпись практикующего специалиста ставится либо от имени его аудиторской организации, либо лично от имени специалиста, либо представлена обеими подписями в зависимости от требований конкретной страны. В дополнение к подписи практикующего специалиста в некоторых странах от него может требоваться указание в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, его профессиональной аттестации или факта признания практикующего специалиста или его аудиторской организации (в зависимости от обстоятельств) соответствующим лицензирующим органом этой страны.

*Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» (см. пункт 77)*

A146. Частое использование разделов «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» приводит к снижению эффективности предоставления специалистом информации по таким вопросам.

A147. Включение раздела «Важные обстоятельства» может быть целесообразно в случаях, когда, например, используются различные критерии или когда критерии были пересмотрены, обновлены или интерпретированы по-иному, чем в прошедшие периоды, и это оказало значительное влияние на информацию о выбросах в отчете, или когда сбой в работе системы в течение части периода, за который предоставляется отчет, означает, что для оценки выбросов в этот промежуток времени использовалась экстраполяция данных, о чем имеется указание в отчете о выбросах парниковых газов.

A148. Включение раздела «Прочие сведения» может быть целесообразным в случаях, когда, например, объем работ по заданию значительно изменился по сравнению с прошедшим периодом и это не было указано в отчете о выбросах парниковых газов.

A149. Содержание раздела «Важные обстоятельства» включает четкое указание на то, к какому вопросу привлекается внимание и где в отчете о выбросах парниковых газов раскрыта в полном объеме информация по этому вопросу. В разделе также указывается, что вопрос, к которому привлекается внимание, не ведет к модификации вывода практикующего специалиста (см. также пункт A125).

A150. В содержании раздела «Прочие сведения» четко указывается, что представление и раскрытие таких прочих сведений в отчете о выбросах парниковых газов не требуется. Пункт 77 ограничивает использование раздела «Прочие сведения» вопросами, которые связаны с пониманием пользователями задания, ответственности практикующего специалиста либо заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, и которые практикующий специалист считает необходимым включить в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность (см. также пункт A124).

A151. Включение рекомендаций практикующего специалиста по таким вопросам, как совершенствование информационной системы организации, в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, может означать, что эти вопросы не были надлежащим образом решены при подготовке отчета о выбросах парниковых газов. Такие рекомендации могут быть изложены, например, в письме руководству или доведены до сведения

лиц, отвечающих за корпоративное управление, в ходе обсуждения. Факторы, учитываемые при принятии решения о том, указывать ли рекомендации в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, включают соображения о том, соответствует ли их характер информационным потребностям предполагаемых пользователей и сформулированы ли они надлежащим образом, чтобы исключить их неправильное понимание как оговорок к выводу практикующего специалиста в отношении отчета о выбросах парниковых газов.

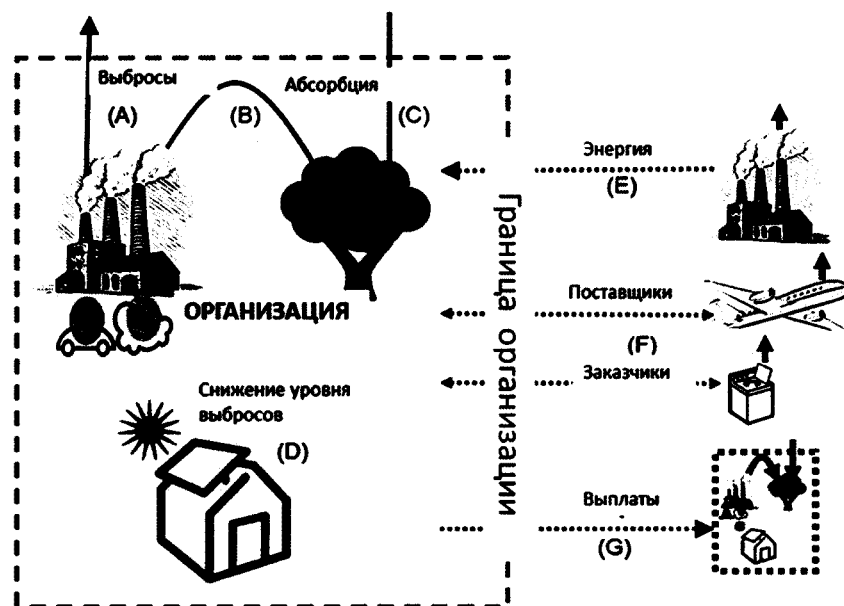
A152. В раздел «Прочие сведения» не включается информация, которую практикующему специалисту запрещено предоставлять в соответствии с законом, нормативным актом или иными профессиональными стандартами, например стандартами этического поведения, которые касаются конфиденциальности информации. Кроме того, в раздел «Прочие сведения» не включается информация, которую обязано предоставлять руководство.



## Приложение 1

(см. пункты А8–А14)

## Выбросы, абсорбция и вычеты по выбросам



- A = Прямые или входящие в категорию 1 выбросы (см. пункт А8).
- B = Абсорбция (выбросы, осуществляемые в пределах организационной границы, но поглощаемые и хранящиеся в рамках этой границы, а не сбрасываемые в атмосферу. Абсорбция обычно отражается в учете развернуто, то есть как выбросы категории 1 и абсорбция) (см. пункт А14).
- C = Абсорбция (парниковые газы, изъятые организацией из атмосферы) (см. пункт А14).
- D = Действия, предпринимаемые организацией для снижения выбросов. Такие действия могут сократить выбросы категории 1 (например, использование топливосберегающих автомобилей), категории 2 (например, установка солнечных батарей для уменьшения количества покупаемой электроэнергии) или категории 3 (например, сокращение деловых командировок или продажа продукции, требующей меньше электроэнергии при использовании). Организация может описать такие действия в пояснительных примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов, но они влияют на количественную оценку выбросов в основных таблицах отчета о выбросах парниковых газов только в том случае, если отраженные в отчете выбросы ниже, чем они были бы в отсутствие таких действий, или если они представляют собой вычеты по выбросам в соответствии с применимыми критериями (см. пункт А11).
- E = Выбросы категории 2 (см. пункт А9).
- F = Выбросы категории 3 (см. пункт А10).
- G = Вычеты по выбросам, включая закупленные компенсационные квоты (см. пункты А11–А13).

## Приложение 2

(см. пункт A134)

**Примеры заключения и отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность, в отношении отчетов о выбросах парниковых газов****Пример 1.****Обстоятельства следующие:**

- **Задание, обеспечивающее разумную уверенность.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит информации о выбросах категории 3.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит информации о вычетах по выбросам.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит сравнительной информации.**

*Указанный ниже пример отчета приводится исключительно в качестве общих указаний и не является исчерпывающим или применимым к любым ситуациям.*

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ЗАДАНИЮ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩЕМУ РАЗУМНУЮ УВЕРЕННОСТЬ, В ОТНОШЕНИИ ОТЧЕТА ОРГАНИЗАЦИИ ABC О ВЫБРОСАХ ПАРНИКОВЫХ ГАЗОВ**

[Надлежащий адресат]

**Отчет о выбросах парниковых газов (данный заголовок не нужен, если это единственный раздел)**

Мы выполняли задание, обеспечивающее разумную уверенность, в отношении прилагаемого отчета организации ABC о выбросах парниковых газов за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, который включает перечень выбросов и пояснительные примечания на страницах хх–уу. [Данное задание выполнялось многопрофильной группой, включая практикующих специалистов, инженеров и ученых-экологов.]<sup>1</sup>

*Ответственность организации ABC за подготовку отчета о выбросах парниковых газов*

Организация ABC отвечает за подготовку отчета о выбросах парниковых газов в соответствии с [применимыми критериями<sup>2</sup>], которые применяются согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов. Эта ответственность включает в себя разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля, применимой к подготовке отчета о выбросах парниковых газов, не содержащего существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

[Как указано в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов]<sup>3</sup>, количественная оценка парниковых газов связана с неопределенностью, неизбежной в силу неполноты научных знаний, используемых для определения коэффициентов расчета выбросов и величин, необходимых для объединения показателей выбросов разных газов.

*Наша независимость и контроль качества*

Мы заявляем о том, что соблюдали требование независимости и другие этические требования *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров*, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров, основанного на фундаментальных принципах честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессионального поведения.

<sup>1</sup> Это предложение подлежит удалению в случае, если оно не применимо к заданию (например, если задание заключалось в предоставлении отчета только по выбросам категории 2 и другие эксперты не привлекались).

<sup>2</sup> [Применимые критерии] можно скачать бесплатно с сайта [www.#####.org](http://www.#####.org).

<sup>3</sup> Если в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов отсутствует указание на неизбежную неопределенность, этот раздел должен быть удален.

Аудиторская организация применяет Международный стандарт контроль качества 1<sup>4</sup> и следовательно применяет системный контроль качества, включающий документально оформленную политику и процедуры соблюдения этических требований, профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования.

#### *Наша ответственность*

Наша ответственность заключается в том, чтобы выразить мнение относительно отчета о выбросах парниковых газов на основании полученных нами доказательств. Мы выполнили наше задание, обеспечивающее разумную уверенность, в соответствии с Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов», выпущенным Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность. Согласно этому стандарту данное задание планировалось и проводилось таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что отчет о выбросах парниковых газов не содержит существенных искажений.

Задание, обеспечивающее разумную уверенность, выполняемое в соответствии с данным стандартом, предусматривает выполнение процедур для получения доказательств в отношении количественной оценки выбросов и соответствующей информации, содержащейся в отчете о выбросах парниковых газов. Характер, сроки и объем выбранных процедур зависят от суждения практикующего специалиста, включая оценку рисков существенного искажения отчета о выбросах парниковых газов вследствие недобросовестных действий или ошибок. При проведении такой оценки рисков мы рассматривали систему внутреннего контроля, применимую к подготовке отчета организации ABC о выбросах парниковых газов. Задание, обеспечивающее разумную уверенность, также включает:

- оценку целесообразности использования в обстоятельствах организации ABC [*применимых критериев*], которые применяются согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов, в качестве основы для подготовки отчета о выбросах парниковых газов;
- оценку надлежащего характера методов количественной оценки и используемой политики по составлению отчетности, а также обоснованности оценок, принятых организацией ABC;
- оценку общего представления отчета о выбросах парниковых газов.

Мы полагаем, что полученные нами доказательства являются достаточными и надлежащими и дают нам основание для формирования нашего мнения.

#### *Мнение*

По нашему мнению, отчет о выбросах парниковых газов за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, подготовлен во всех существенных отношениях в соответствии с [*применимыми критериями*], которые применялись согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов.

**Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями (*применим только для некоторых заданий*)**

(Форма и содержание данного раздела отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, будут зависеть от характера других обязанностей практикующего специалиста по предоставлению отчетов.)

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата отчета по заданию, обеспечивающему уверенность]

[Адрес практикующего специалиста]

<sup>4</sup> 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».

**Пример 2.**

Обстоятельства следующие:

- **Задание, обеспечивающее ограниченную уверенность.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит информации о выбросах категории 3.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит информации о вычетах по выбросам.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит сравнительной информации.**

*Указанный ниже пример отчета приводится исключительно в качестве общих указаний и не является исчерпывающим или применимым к любым ситуациям.*

**ОТЧЕТ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ЗАДАНИЮ,  
ОБЕСПЕЧИВАЮЩЕМУ ОГРАНИЧЕННУЮ УВЕРЕННОСТЬ, В ОТНОШЕНИИ ОТЧЕТА  
ОРГАНИЗАЦИИ ABC О ВЫБРОСАХ ПАРНИКОВЫХ ГАЗОВ**

[Надлежащий адресат]

**Отчет о выбросах парниковых газов (данный заголовок не нужен, если это единственный раздел)**

Мы выполняли задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, в отношении прилагаемого отчета организации ABC о выбросах парниковых газов за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, который включает перечень выбросов и [пояснительные примечания на страницах хх-уу]. [Данное задание выполнялось многопрофильной группой, включая практикующих специалистов, инженеров и ученых-экологов.]<sup>5</sup>

*Ответственность организации ABC за подготовку отчета о выбросах парниковых газов*

Организация ABC отвечает за подготовку отчета о выбросах парниковых газов в соответствии с [применимыми критериями]<sup>6</sup>, которые применяются согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов. Эта ответственность включает в себя разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля, применимой к подготовке отчета о выбросах парниковых газов, не содержащего существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

[Как указано в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов]<sup>7</sup>, количественная оценка парниковых газов связана с неопределенностью, неизбежной в силу неполноты научных знаний, используемых для определения коэффициентов расчета выбросов и величин, необходимых для объединения показателей выбросов разных газов.

*Наша независимость и контроль качества*

Мы заявляем о том, что соблюдали требование независимости и другие этические требования *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров*, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров, основанного на фундаментальных принципах честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессионального поведения.

Аудиторская организация применяет Международный стандарт контроль качества 1<sup>8</sup> и следовательно применяет системный контроль качества, включающий документально оформленную политику и процедуры соблюдения этических требований, профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования.

*Наша ответственность*

<sup>5</sup> Это предложение подлежит удалению в случае, если оно не применимо к заданию (например, если задание заключалось в предоставлении отчета только по выбросам категории 2 и другие эксперты не привлекались).

<sup>6</sup> [Применимые критерии] можно скачать бесплатно с сайта [www.#####.org](http://www.#####.org).

<sup>7</sup> Если в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов отсутствует указание на неизбежную неопределенность, этот раздел должен быть удален.

<sup>8</sup> 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».

Наша ответственность заключается в том, чтобы предоставить вывод по заданию, обеспечивающему ограниченную уверенность, относительно отчета о выбросах парниковых газов на основании выполненных нами процедур и полученных доказательств. Мы выполнили наше задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, в соответствии с Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов», выпущенным Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность. Согласно этому стандарту данное задание планировалось и проводилось таким образом, чтобы получить ограниченную уверенность в том, что отчет о выбросах парниковых газов не содержит существенных искажений.

Задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, выполняемое в соответствии с данным стандартом, предусматривает оценку целесообразности использования в обстоятельствах организации ABC [применимых критериев] в качестве основы для подготовки отчета о выбросах парниковых газов, оценку рисков существенного искажения отчета о выбросах парниковых газов вследствие недобросовестных действий или ошибок, выполнение действий, предпринятых в ответ на оцененные риски, как того требуют конкретные обстоятельства, и оценку общего представления отчета о выбросах парниковых газов. Задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, предусматривает значительно меньший объем работ, чем задание, обеспечивающее разумную уверенность, в отношении как процедур оценки рисков, включая изучение системы внутреннего контроля, так и процедур, выполняемых в ответ на оцененные риски.

Проведенные нами процедуры основывались на нашем профессиональном суждении и включали направление запросов, наблюдение за выполняемыми процессами, инспектирование документов, аналитические процедуры, оценку надлежащего характера методов количественной оценки и политики по составлению отчетности, а также согласование или сверку с соответствующими данными.

*[Практикующий специалист может включить краткое описание характера и объема выполненных процедур, которое, согласно суждению практикующего специалиста, содержит дополнительную информацию, которая может быть полезной для понимания пользователями основания для вывода практикующего специалиста.<sup>9</sup> Следующий раздел приводится в качестве руководства, и примеры процедур не являются исчерпывающим перечнем типов или объемов процедур, которые могут иметь большое значение для понимания пользователями выполненной работы.]<sup>10</sup>*

Учитывая обстоятельства задания, при выполнении перечисленных выше процедур мы:

- посредством направления запросов провели изучение контрольной среды и информационных систем ABC, применимых к количественной оценке и отражению в отчетности выбросов, однако не оценивали организацию определенных контрольных действий, не получали доказательств относительно их внедрения и не тестировали их операционную эффективность;
- оценили, являются ли методы определения оценок, используемые организацией ABC, надлежащими и применялись ли они последовательно. Однако наши процедуры не включали тестирования данных, на которых основываются оценки, или самостоятельное определение собственных оценок для сравнения с оценками, сделанными организацией ABC;
- посетили объекты [три объекта] для оценки полноты источников выбросов, методов сбора данных, источников данных и соответствующих допущений, применимых к объектам. Объекты выбирались для тестирования с учетом оценки их выбросов относительно общего объема выбросов, источников выбросов и объектов, посещенных в прошлые периоды. Наши процедуры [включали / не включали] тестирование информационных систем по сбору и суммированию данных по объектам или средств контроля на этих объектах.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> Процедуры должны быть указаны кратко, но не в такой степени, чтобы они выглядели неоднозначными. Они также не должны содержать излишних подробностей или преувеличений и не должны давать оснований для того, чтобы полагать, что была получена разумная уверенность. Важно, чтобы описание процедур не создавало впечатления того, что задание было направлено на выполнение согласованных процедур, в большинстве случаев такое описание не должно содержать полного плана работ.

<sup>10</sup> Данный поясняющий раздел будет исключен из окончательного варианта отчета.

<sup>11</sup> Настоящий раздел подлежит удалению, если практикующий специалист приходит к выводу о том, что развернутая информация о выполненных процедурах не требуется в конкретных обстоятельствах выполнения задания.

Процедуры, выполняемые в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, отличаются по характеру и меньше по объему, чем при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность. Следовательно, уровень уверенности, полученный при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, значительно ниже, чем тот, который был бы получен при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность. Следовательно, мы не выражаем мнения, обеспечивающего разумную уверенность, по отчету организации АВС о выбросах парниковых газов во всех существенных отношениях в соответствии с [применимыми критериями], которые применялись согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов.

*Вывод по результатам задания, обеспечивающего ограниченную уверенность*

По итогам выполненных нами процедур и полученных нами доказательств нами не было выявлено каких-либо оснований для того, чтобы полагать, что отчет организации АВС о выбросах парниковых газов за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, не подготовлен во всех существенных отношениях в соответствии с [применимыми критериями], которые применялись согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов.

**Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями (применим только для некоторых заданий)**

(Форма и содержание данного раздела отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, будут зависеть от характера других обязанностей практикующего специалиста по предоставлению отчетов.)

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата отчета по заданию, обеспечивающему уверенность]

[Адрес практикующего специалиста]

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ЗАДАНИЙ,  
ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ УВЕРЕННОСТЬ 3420**  
**«ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, В ОТНОШЕНИИ  
КОМПИЛЯЦИИ ПРОФОРМЫ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ,  
ВКЛЮЧАЕМОЙ В ПРОСПЕКТ ЦЕННЫХ БУМАГ»**

Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3420 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг» следует рассматривать вместе с Предисловием к Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

## **Введение**

### **Сфера применения настоящего стандарта**

1. Настоящий Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) применяется к заданиям по подтверждению, обеспечивающим разумную уверенность, которые выполняются практикующим специалистом<sup>1</sup> с целью проверки и предоставления заключения в отношении компиляции ответственной стороной<sup>2</sup> проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг. Настоящий стандарт применяется в следующих случаях:
  - предоставление соответствующего заключения необходимо согласно требованиям законодательства о ценных бумагах или правилам биржи (далее – соответствующий закон или правила) юрисдикции, в которой должен быть выпущен проспект ценных бумаг;
  - предоставление соответствующего заключения является общепринятой практикой в данной юрисдикции (см. пункт A1).

### *Характер ответственности практикующего специалиста*

2. При выполнении задания в соответствии с настоящим стандартом практикующий специалист не несет ответственности за компиляцию проформы финансовой информации для организации; эту ответственность несет ответственная сторона. Практикующий специалист несет ответственность только за предоставление заключения о том, выполнена ли компиляция проформы финансовой информации во всех существенных отношениях ответственной стороной на основе применимых критериев.
3. Настоящий стандарт не применяется к заданиям, не являющимся заданиями, обеспечивающими уверенность, в рамках которых практикующий специалист привлекается организацией для выполнения компиляции ее финансовой отчетности прошедших периодов.

### *Цель проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг*

4. Целью проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг, является исключительно иллюстрация воздействия значительного события или операции на нескорректированную финансовую информацию организации, которое имело бы место, если бы это событие произошло или эта операция была проведена на более раннюю дату, выбранную для целей иллюстрации. Эта цель достигается при помощи применения корректировок для составления проформы к нескорректированной финансовой информации. Проформа финансовой

<sup>1</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов», пункт 12(г).

<sup>2</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 12(в).

информации не отражает фактическое финансовое положение организации, ее финансовые результаты или потоки денежных средств (см. пункты А2–А3).

#### *Компиляция проформы финансовой информации*

5. Компиляция проформы финансовой информации предполагает сбор, классификацию, обобщение и представление ответственной стороной финансовой информации, иллюстрирующей воздействие значительного события или операции на нескорректированную финансовую информацию организации, которое имело бы место, если бы это событие произошло или эта операция была проведена на более раннюю дату, выбранную для целей иллюстрации. Этот процесс включает в себя следующие этапы:
- определение источника нескорректированной финансовой информации, которая будет использоваться для компиляции проформы финансовой информации, и извлечение нескорректированной финансовой информации из этого источника (см. пункты А4–А5);
  - внесение корректировок для составления проформы в нескорректированную финансовую информацию для целей, согласно которым представляется данная проформа финансовой информации;
  - представление полученной проформы финансовой информации вместе с соответствующим раскрытием информации.

#### *Характер задания, обеспечивающего разумную уверенность*

6. Задание, обеспечивающее разумную уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации включает в себя выполнение процедур, установленных в настоящем стандарте, для того чтобы оценить, являются ли применимые критерии, используемые ответственной стороной при компиляции проформы финансовой информации, разумной основой для представления значительных последствий, непосредственно связанных с событием или операцией, и для того чтобы получить достаточные надлежащие доказательства относительно следующего (см. пункт А6):
- оказывают ли соответствующие корректировки для составления проформы надлежащее влияние на данные критерии;
  - отражает ли итоговая колонка проформы (см. пункт 11(с)) правильность применения этих корректировок к нескорректированной финансовой информации.

Задание также включает в себя оценку общего представления проформы финансовой информации. При этом задание не предусматривает пересмотр практикующим специалистом мнения или перевыпуск им заключения о финансовой информации прошедших периодов, которая использовалась при компиляции проформы финансовой информации или при проведении аудита или обзорной проверки финансовой информации, использованной для компиляции проформы финансовой информации.

#### *Взаимосвязь с МСЗОУ 3000 (пересмотренным), другими профессиональными стандартами и прочими требованиями*

7. Практикующий специалист обязан соблюдать требования МСЗОУ 3000 (пересмотренного) и настоящего стандарта при выполнении задания, обеспечивающего уверенность в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг. Настоящий стандарт дополняет, но не заменяет, понимание того, как МСЗОУ 3000 (пересмотренный) должен применяться к заданиям, обеспечивающим разумную уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг.
8. Соблюдение положений МСЗОУ 3000 (пересмотренного) требует от практикующего специалиста в том числе соблюдения частей А и Б Кодекса этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекса СМСЭБ) в связи с выполнением заданий по обеспечению уверенности, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем требования Кодекса СМСЭБ.<sup>3</sup> Кроме того, также требуется, чтобы руководитель задания

<sup>3</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 3(а), 20 и 34.



был участником аудиторской организации, применяющей МСКК 1<sup>4</sup>, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем МСКК 1.

#### Дата вступления в силу

9. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении заключений по заданиям, обеспечивающим уверенность, датированным 31 марта 2013 года или после этой даты.

#### Цели

10. Перед практикующим специалистом стоят следующие цели:
- (a) получить разумную уверенность в том, выполнена ли компиляция проформы финансовой информации во всех существенных отношениях ответственной стороной на основе применимых критериев;
  - (b) предоставить заключение в соответствии с результатами работы практикующего специалиста.

#### Определения

11. Для целей настоящего стандарта следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (a) применимые критерии – критерии, используемые ответственной стороной при компиляции проформы финансовой информации. Критерии могут быть установлены уполномоченной или признанной организацией, разрабатывающей и утверждающей стандарты, законы или нормативные акты. Если установленных критериев не существует, они разрабатываются ответственной стороной (см. пункты А7–А9);
  - (b) корректировки для составления проформы – применительно к нескорректированной финансовой информации такие корректировки включают в себя:
    - (i) корректировки к нескорректированной финансовой информации, иллюстрирующие воздействие значительного события или операции (далее – событие или операция), которое имело бы место, если бы это событие произошло или эта операция была проведена на более раннюю дату, выбранную для иллюстрации;
    - (ii) корректировки к нескорректированной финансовой информации, необходимые для того, чтобы компиляция проформы финансовой информации была выполнена на основе, соответствующей применимой концепции подготовки финансовой отчетности отчитывающейся организации (далее – организация) и ее учетной политике, которая соответствует этой концепции (см. пункты А15–А16).

Корректировки для составления проформы включают в себя соответствующую финансовую информацию приобретенного или подлежащего приобретению бизнеса (приобретаемое предприятие) или отчужденного или подлежащего отчуждению бизнеса (отчуждаемое предприятие) в том объеме, в котором эта информация используется для компиляции проформы финансовой информации (далее – финансовая информация приобретаемого или отчуждаемого предприятия).

- (c) Проформа финансовой информации – финансовая информация, представленная вместе с корректировками для иллюстрации воздействия события или операции на нескорректированную финансовую информацию организации, которое имело бы место, если бы это событие произошло или эта операция была проведена на более раннюю дату, выбранную для целей иллюстрации. В настоящем стандарте предполагается, что проформа финансовой информации представляется в формате колонок, включающих (a) нескорректированную финансовую информацию, (b) корректировки для составления проформы и (c) итоговую колонку проформы (см. пункт А2).
- (d) Проспект ценных бумаг – документ, выпускаемый в соответствии с юридическими или нормативными требованиями в отношении ценных бумаг организации, по которым, как предполагается, третье лицо должно принять инвестиционное решение.

<sup>4</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 3(b) и 31(a). 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».

- (e) Опубликованная финансовая информация – общедоступная финансовая информация приобретаемого или отчуждаемого предприятия.
- (f) Нескорректированная финансовая информация – финансовая информация организации, к которой ответственной стороной применяются корректировки для составления проформы (см. пункты А4–А5).

## Требования

### МСЗОУ 3000 (пересмотренный)

- 12. Практикующий специалист не должен заявлять о соблюдении настоящего стандарта, если он не выполняет все требования настоящего стандарта и МСЗОУ 3000 (пересмотренного).

## Принятие задания

- 13. Прежде чем принять задание по предоставлению заключения о том, выполнена ли компиляция проформы финансовой информации, входящей в проспект ценных бумаг, во всех существенных отношениях на основе применимых критериев, практикующий специалист обязан:
  - (a) определить, обладают ли лица, которые должны выполнить задание, совместно необходимыми возможностями и компетентностью для выполнения этого задания (см. пункт А10);
  - (b) на основании предварительных сведений об обстоятельствах задания и обсуждения с ответственной стороной установить, являются ли критерии, которые практикующий специалист намерен применить, пригодными, и насколько маловероятен тот факт, что проформа финансовой информации будет вводить пользователей в заблуждение исходя из тех целей, для которых она предназначена;
  - (c) оценить формулировку мнения, предписанную соответствующим законом или нормативным актом (если такие имеются), и установить, сможет ли практикующий специалист выразить мнение, используя предписанную формулировку, на основании выполнения процедур, указанных в настоящем стандарте (см. пункты А54–А56);
  - (d) если был проведен аудит или обзорная проверка источников, из которых была извлечена нескорректированная финансовая информация и финансовая информация приобретаемого или отчуждаемого предприятия, и было выражено модифицированное мнение или вывод по результатам аудита или обзорной проверки или если заключение содержит раздел «Важные обстоятельства», необходимо установить, разрешено ли согласно требованиям соответствующего закона или нормативного акта использовать или давать ссылки в заключении практикующего специалиста на модифицированное мнение или модифицированный вывод по обзорной проверке или на заключение, содержащее раздел «Важные обстоятельства», в отношении этих источников;
  - (e) если аудит или обзорная проверка информации прошедших периодов никогда не проводились, следует рассмотреть вопрос о том, может ли практикующий специалист получить достаточное понимание организации, ее практики ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности, необходимое для выполнения задания (см. пункт А31);
  - (f) если событие или операция включают приобретение предприятия, а аудит или обзорная проверка информации прошедших периодов приобретаемого предприятия ранее не проводились, следует рассмотреть вопрос о том, может ли практикующий специалист получить достаточное понимание приобретаемого предприятия, его практики ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности, необходимое для выполнения задания;
  - (g) получить согласие ответственной стороны в отношении того, что она осознает и подтверждает свою ответственность за следующее (см. пункты А11–А12):
    - (i) надлежащее раскрытие и описание применимых критериев для предполагаемых пользователей, если эти критерии не являются общедоступными;
    - (ii) компиляцию проформы финансовой информации на основе применимых критериев;

- (iii) предоставление практикующему специалисту:
  - a. доступа ко всей информации (включая, если это необходимо для целей задания, информацию о приобретаемом предприятии или приобретаемых предприятиях при объединении бизнеса), такой как бухгалтерские записи, документация и прочие материалы, которые необходимы для оценки того, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных отношениях на основе применимых критериев;
  - b. дополнительной информации, которую может запросить практикующий специалист у ответственной стороны для целей задания;
  - c. доступа к лицам в организации и к консультантам организации, у которых практикующий специалист считает необходимым получить доказательства, связанные с оценкой того, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных отношениях на основе применимых критериев;
  - d. если это необходимо для целей задания, доступа на приобретаемом предприятии или предприятиях при объединении бизнеса к соответствующим лицам.

### Планирование и выполнение задания

#### *Определение пригодности применимых критериев*

14. Практикующий специалист должен определить, являются ли пригодными применимые критерии в соответствии с МСЗОУ 3000 (пересмотренном)<sup>5</sup>, и, в частности, установить, что они как минимум учитывают следующее:
  - (a) нескорректированная финансовая информация извлечена из надлежащего источника (см. пункты A4–A5, A27);
  - (b) корректировки для составления проформы:
    - (i) непосредственно связаны с событием или операцией (см. пункт A13);
    - (ii) подтверждаются фактическими данными (см. пункт A14);
    - (iii) соответствуют применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации и ее учетной политике, которая соответствует этой концепции (см. пункты A15–A16);
  - (c) обеспечено надлежащее представление и раскрытие информации, что позволяет предполагаемым пользователям понять представленную информацию (см. пункты A2–A3, A42).
15. Кроме того, практикующий специалист должен оценить применимые критерии с точки зрения следующих аспектов:
  - (a) согласуются ли они и не вступают ли они в противоречие с соответствующим законом или правилами;
  - (b) можно ли счесть маловероятным, что в результате их применения проформа финансовой информации будет вводить пользователей в заблуждение.

#### *Существенность*

16. При планировании и выполнении задания практикующий специалист должен учитывать существенность для оценки того, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных отношениях на основе применимых критериев (см. пункты A17–A18).

#### *Получение понимания того, как ответственная сторона выполнила компиляцию проформы финансовой информации, и прочих обстоятельств задания*

17. Практикующий специалист должен получить понимание (см. пункт A19):

<sup>5</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 42(b)(ii) и A45.

- (a) событий или операций, в отношении которых проводится компиляция проформы финансовой информации;
- (b) того, как ответственная сторона выполняла компиляцию проформы финансовой информации (см. пункты A20–A21);
- (c) характера организации, а также приобретаемого или отчуждаемого предприятия, включая (см. пункты A22–A23):
  - (i) их операции,
  - (ii) их активы и обязательства,
  - (iii) их структуру и условия финансирования;
- (d) соответствующих отраслевых, юридических, нормативных и прочих внешних факторов, относящихся к организации, а также к приобретаемому или отчуждаемому предприятию (см. пункты A24–A26);
- (e) применимой концепции подготовки финансовой отчетности, практики ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности организации, а также приобретаемого или отчуждаемого предприятия, включая выбор и применение учетной политики.

*Получение доказательств относительно надлежащего характера источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация*

18. Практикующий специалист должен определить, использовала ли ответственная сторона надлежащий источник для извлечения нескорректированной финансовой информации (см. пункты A27–A28).
19. Если отсутствует аудиторское заключение или заключение по результатам обзорной проверки источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, практикующий специалист должен выполнить процедуры, чтобы убедиться в том, что источник является надлежащим (см. пункты A29–A31).
20. Практикующий специалист должен определить, надлежащим ли образом была извлечена ответственной стороной нескорректированная финансовая информация из источника.

*Получение доказательств относительно надлежащего характера корректировок для составления проформы*

21. При оценке надлежащего характера корректировок для составления проформы практикующий специалист должен определить, были ли выявлены ответственной стороной корректировки для составления проформы, необходимые для иллюстрации последствий события или операции на дату или за период, выбранные для целей иллюстрации (см. пункт A32).
22. При определении соответствия корректировок для составления проформы применимым критериям практикующему специалисту следует определить следующее:
  - (a) относятся ли корректировки непосредственно к событию или операции (см. пункт A13);
  - (b) подтверждаются ли корректировки фактическими данными. Если финансовая информация приобретаемого или отчуждаемого предприятия включена в корректировки для составления проформы, но при этом отсутствует заключение по результатам аудита или обзорной проверки источника, из которого была извлечена такая финансовая информация, практикующий специалист должен выполнить процедуры, чтобы убедиться в том, что финансовая информация подтверждается фактическими данными (см. пункты A14, A33–A38);
  - (c) соответствуют ли корректировки применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации и ее учетной политике, которая соответствует этой концепции (см. пункты A15–A16).

*Модифицированное мнение или вывод по результатам аудита или обзорной проверки или раздел «Важные обстоятельства» в отношении источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, либо источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого или отчуждаемого предприятия.*

23. Модифицированное мнение аудитора или модифицированный вывод по результатам обзорной проверки могут быть выражены в отношении источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, или источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого или отчуждаемого предприятия, или в отношении этого источника может быть выпущено заключение, содержащее раздел «Важные обстоятельства». В этом случае, если соответствующим законом или нормативным актом использование такого источника не запрещено, практикующему специалисту следует оценить:
- (a) каковы возможные последствия того, была ли выполнена компиляция проформы финансовой информации во всех существенных отношениях на основе применимых критериев (см. пункт А39);
  - (b) какие дальнейшие надлежащие меры следует принять (см. пункт А40);
  - (c) оказывают ли эти обязательства влияние на возможность практикующего специалиста подготовить заключение в соответствии с условиями задания, включая влияние на заключение практикующего специалиста.

*Ненадлежащий источник, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, или надлежащие корректировки для составления проформы*

24. Если на основе выполненных процедур практикующий специалист установит, что ответственная сторона:
- (a) использовала ненадлежащий источник для извлечения нескорректированной финансовой информации;
  - (b) пропустила необходимую для составления проформы корректировку, применила корректировку для составления проформы, не соответствующую применимым критериям, или иным ненадлежащим образом применила корректировку для составления проформы,
- практикующий специалист должен обсудить этот вопрос с ответственной стороной. Если практикующий специалист не может согласовать с ответственной стороной способы решения этого вопроса, ему необходимо рассмотреть, какие дальнейшие действия предпринять (см. пункт А40).

*Получение доказательств относительно расчетов в рамках проформы финансовой информации*

25. Практикующий специалист должен определить, являются ли расчеты в рамках проформы финансовой информации математически точными.

*Оценка представления проформы финансовой информации*

26. Практикующий специалист должен оценить представление проформы финансовой информации. Эта оценка должна включать в себя рассмотрение:
- (a) общего представления и структуры проформы финансовой информации, в том числе имеет ли она четкое обозначение, позволяющее отличить ее от информации прошедших периодов и прочей финансовой информации (см. пункты А2–А3);
  - (b) того, отражают ли проформа финансовой информации и соответствующие пояснительные примечания воздействие события или операции таким образом, чтобы не вводить пользователей в заблуждение (см. пункт А41);
  - (c) того, представлено ли в проформе финансовой информации надлежащее раскрытие информации, что позволяет предполагаемым пользователям понять представленную информацию (см. пункт А42);
  - (d) того, стало ли известно практикующему специалисту о значительных событиях, которые произошли после даты, на которую составлен источник, использованный для извлечения нескорректированной финансовой информации, и в отношении которых может потребоваться ссылка или раскрытие информации в проформе финансовой информации (см. пункт А43).

27. Практикующий специалист должен изучить прочую информацию, включаемую в проспект ценных бумаг, содержащий проформу финансовой информации, для выявления существенных несоответствий, если такие имеются, с проформой финансовой информации либо с заключением по заданию, обеспечивающему уверенность. Если в процессе изучения прочей информации практикующий специалист выявит существенные несоответствия или ему станет известно о существенном искажении фактов в прочей информации, он должен обсудить этот вопрос с ответственной стороной. Если необходимо внести исправления, а ответственная сторона отказывается это сделать, практикующий специалист должен принять дальнейшие надлежащие меры (см. пункт А44).

#### **Письменные заявления**

28. Практикующий специалист должен запросить письменные заявления у ответственной стороны о том, что:
- (a) при компиляции проформы финансовой информации ответственная сторона выявила все надлежащие корректировки для составления проформы, необходимые для иллюстрации последствий события или операции на дату или в период, выбранные для целей иллюстрации (см. пункт А45);
  - (b) компиляция проформы финансовой информации была выполнена во всех существенных отношениях на основе применимых критериев.

#### **Формирование мнения**

29. Практикующий специалист должен сформировать мнение о том, была ли выполнена компиляция проформы финансовой информации во всех существенных отношениях ответственной стороной на основе применимых критериев (см. пункты А46–А48).
30. Чтобы сформировать такое мнение, практикующий специалист должен сделать вывод о том, получил ли он достаточные надлежащие доказательства в отношении того, что при компиляции проформы финансовой информации не было сделано существенных пропусков или что корректировки проформы финансовой информации не используются либо надлежащим образом не применяются. Этот вывод включает в себя оценку того, были ли применимые критерии надлежащим образом раскрыты и описаны ответственной стороной в том объеме, который необходим для информации, не являющейся общедоступной (см. пункты А49–А50).

#### **Форма аудиторского мнения**

##### *Немодифицированное мнение*

31. Практикующий специалист должен выразить немодифицированное мнение, если он делает вывод о том, что компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных отношениях ответственной стороной на основе применимых критериев.

##### *Модифицированное мнение*

32. Во многих юрисдикциях соответствующим законом или нормативным актом запрещено публиковать проспект ценных бумаг, содержащий модифицированное мнение относительно того, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных отношениях на основе применимых критериев. В таком случае, если практикующий специалист, тем не менее, принимает решение о том, что в соответствии с МСЗОУ 3000 (пересмотренным) необходимо сформировать модифицированное мнение, он должен обсудить этот вопрос с ответственной стороной. Если ответственная сторона отказывается внести необходимые изменения, то практикующий специалист должен:
- (a) отказаться от выпуска заключения;
  - (b) отказаться от задания;
  - (c) рассмотреть необходимость обращения к услугам юриста.
33. В некоторых юрисдикциях соответствующий закон или правила могут не запрещать публикацию проспекта ценных бумаг, содержащего модифицированное мнение относительно того, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных отношениях на основе применимых критериев. В таких юрисдикциях, если практикующий специалист принимает решение о том, что в соответствии с требованиями МСЗОУ 3000 (пересмотренного)

необходимо сформировать модифицированное мнение, он должен применить требования МСЗОУ 3000 (пересмотренного)<sup>6</sup> в отношении модифицированного мнения.

*Раздел «Важные обстоятельства»*

34. В некоторых случаях практикующий специалист может счесть необходимым привлечь внимание пользователей к вопросу, который представлен или раскрыт в проформе финансовой информации или в прилагаемых пояснительных примечаниях. Такая ситуация возникает, когда, по мнению практикующего специалиста, этот вопрос настолько важен, что является основополагающим для понимания предполагаемыми пользователями того, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных отношениях на основе применимых критериев. В подобных случаях практикующий специалист должен включить в свое заключение раздел «Важные обстоятельства» при условии, что он получил достаточные надлежащие доказательства того, что указанный вопрос не оказывает воздействия на то, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных отношениях на основе применимых критериев. В данном разделе должна рассматриваться только та информация, которая представлена или раскрыта в проформе финансовой информации или в прилагаемых пояснительных примечаниях.

**Подготовка заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность**

35. Заключение практикующего специалиста должно содержать следующие основные элементы (см. пункт А57):
- (a) заголовок, четко указывающий на то, что данный документ является заключением независимого специалиста по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункт А51);
  - (b) адресата (адресатов) в соответствии с условиями задания (см. пункт А52);
  - (c) вводную часть, описывающую (см. пункт А53):
    - (i) проформу финансовой информации;
    - (ii) источник, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, и то, было ли опубликовано аудиторское заключение или заключение по результатам обзорной проверки этого источника;
    - (iii) охватываемый период или дату, на которую составлена проформа финансовой информации;
    - (iv) ссылку на применимые критерии, на основе которых ответственная сторона выполнила компиляцию проформы финансовой информации, а также источник критериев;
  - (d) заявление о том, что ответственная сторона несет ответственность за компиляцию проформы финансовой информации на основе применимых критериев;
  - (e) описание ответственности практикующего специалиста, включая заявления о том, что:
    - (i) практикующий специалист должен выразить мнение относительно того, выполнена ли компиляция проформы финансовой информации во всех существенных отношениях ответственной стороной на основе применимых критериев;
    - (ii) для целей настоящего задания практикующий специалист не обязан выполнять уточнение или повторно выпускать заключение или выразить мнение о финансовой информации прошедших периодов, которая использовалась для компиляции проформы финансовой информации, а также практикующий специалист в процессе выполнения настоящего задания не проводит аудит или обзорную проверку финансовой информации, использованной для компиляции проформы финансовой информации;
    - (iii) Целью настоящей проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг, является исключительно иллюстрация воздействия значительного события или операции на нескорректированную финансовую информацию организации, которое имело бы место, если бы это событие произошло или эта

<sup>6</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 74.

операция была проведена на более раннюю дату, выбранную для целей иллюстрации. Следовательно, практикующий специалист не обеспечивает уверенности в том, что реальный результат события или операции на указанную дату будет соответствовать представленному результату;

- (f) заявление о том, что задание было выполнено в соответствии с МСЗОУ 3420 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, входящей в проспект ценных бумаг», который требует, чтобы практикующий специалист соблюдал этические требования, планировал и выполнял процедуры с целью получения разумной уверенности в том, что ответственная сторона выполнила компиляцию проформы финансовой информации во всех существенных отношениях на основе применимых критериев.
- (g) заявление о том, что аудиторская организация практикующего специалиста применяет МСКК 1, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем установленные МСКК 1. Если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, должно быть поименовано профессиональное требование или требование, установленное законом или нормативным актом, не менее строгое, чем установленное МСКК 1;
- (h) заявление о том, что практикующий специалист соблюдает требование независимости и другие этические требования Кодекса СМСЭБ, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем установленные частями А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность. Если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, должно быть поименовано профессиональное требование или требование, установленное законом или нормативным актом, не менее строгое, чем установленное частями А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность;
- (i) заявления о том, что:
- (i) задание, обеспечивающее разумную уверенность, по проверке того, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных отношениях на основе применимых критериев, включает выполнение процедур для того, чтобы оценить, являются ли применимые критерии, используемые ответственной стороной при компиляции проформы финансовой информации, разумной основой для представления значительных последствий, непосредственно связанных с событием или операцией, и чтобы получить достаточные надлежащие доказательства относительно следующего:
- оказывают ли соответствующие корректировки для составления проформы надлежащее влияние на данные критерии;
  - отражает ли проформа финансовой информации правильность применения этих корректировок к нескорректированной финансовой информации;
- (ii) выбор процедур зависит от суждения практикующего специалиста с учетом понимания им характера организации, события или операции, в отношении которых проводилась компиляция проформы финансовой информации, и прочих значимых обстоятельств задания;
- (iii) задание также включает в себя оценку общего представления проформы финансовой информации;
- (j) мнение практикующего специалиста, выраженное с использованием одной из следующих формулировок, которые расцениваются как эквивалентные (если иное не предусмотрено законом или нормативным актом) (см. пункты А54–А56):
- (i) компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных отношениях на основе [применимых критериев];
- (ii) компиляция проформы финансовой информации выполнена надлежащим образом на указанной основе;
- (k) подпись практикующего специалиста;



- (l) дата заключения;
- (m) местоположение в юрисдикции, в которой практикующий специалист осуществляет свою деятельность.

\*\*\*

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

### **Сфера применения настоящего стандарта (см. пункт 1)**

- A1. В настоящем стандарте не рассматриваются ситуации, когда проформа финансовой информации представляется в составе финансовой отчетности организации в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

### **Цель проформы финансовой информации, входящей в проспект ценных бумаг (см. пункты 4, 11(c), 14(c), 26(a))**

- A2. Проформа финансовой информации, как правило, сопровождается пояснительными примечаниями, в которых часто раскрываются вопросы, изложенные в пункте A42.
- A3. В проспект ценных бумаг могут быть включены различные формы представления проформы финансовой информации в зависимости от характера события или операции, а также от того, как ответственная сторона намерена проиллюстрировать воздействие этого события или операции на нескорректированную финансовую информацию организации. Например, организация может приобрести ряд направлений бизнеса до первичного публичного размещения. В таких случаях ответственная сторона может принять решение представить проформу отчета о чистых активах для того, чтобы проиллюстрировать воздействие приобретений на финансовое положение и ключевые показатели организации, такие как отношение заемного капитала к собственному, как если бы приобретенные коммерческие предприятия были объединены с организацией на более раннюю дату. Ответственная сторона может также принять решение представить проформу отчета о прибылях и убытках, чтобы проиллюстрировать, каким мог бы быть результат операций за период, который закончился на эту дату. В подобных случаях характер проформы финансовой информации может описываться с помощью таких заголовков, как «Проформа отчета о чистых активах на 31 декабря 20X1 года» и «Проформа отчета о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года».

### **Компиляция проформы финансовой информации**

#### *Нескорректированная финансовая информация (см. пункты 5, 11(f), 14(a))*

- A4. Во многих случаях источником, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, является опубликованная финансовая информация, например годовая или промежуточная финансовая отчетность.
- A5. В зависимости от того, каким образом ответственная сторона решает проиллюстрировать воздействие события или операции, нескорректированная финансовая информация может включать:
- один или несколько отдельных отчетов из состава финансовой отчетности, таких как отчет о финансовом положении и отчет о совокупном доходе;
  - финансовую информацию в сокращенном виде, которая надлежащим образом собрана на основе полного комплекта финансовой отчетности, например отчет о чистых активах.

#### **Характер задания, обеспечивающего разумную уверенность (см. пункт 6)**

- A6. В настоящем стандарте описание проформы финансовой информации, компиляция которой выполнена надлежащим образом, означает, что компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных отношениях ответственной стороной на основе применимых критериев.

## Определения

### Применимые критерии (см. пункт 11(a))

- A7. Если установленных критериев для компиляции проформы финансовой информации не существует, ответственная сторона должна разработать такие критерии, например, на основе практики, существующей в конкретной отрасли, или на основе критериев юрисдикции, в которой существуют установленные критерии, и раскрыть этот факт.
- A8. Применимые критерии для компиляции проформы финансовой информации будут пригодны для использования в данных обстоятельствах, если они соответствуют требованиям, указанным в пункте 14.
- A9. Прилагаемые пояснительные примечания могут включать дополнительную информацию о критериях для описания того, каким образом они иллюстрируют воздействие конкретного события или операции. Дополнительная информация может включать, например, следующее:
- дату, на которую, согласно допущениям, произошло событие или была проведена операция;
  - подход, используемый для распределения доходов, накладных расходов, активов и обязательств между соответствующими предприятиями при отчуждении.

## Принятие задания

### Способности и компетенция, необходимые для выполнения задания (см. пункт 13(a))

- A10. В соответствии с требованиями Кодекса СМСЭБ, для того чтобы практикующий специалист имел возможность предоставлять профессиональные услуги квалифицированно, он должен обладать надлежащими профессиональными знаниями и навыками, включая осведомленность об изменениях в технической области, профессиональной сфере и бизнесе и понимание этих изменений.<sup>7</sup> В контексте данного требования Кодекса СМСЭБ соответствующие возможности и компетентность для выполнения задания также включают следующее:
- знание отрасли и опыт работы в отрасли, в которой осуществляет деятельность организация;
  - понимание законов и нормативных актов в области ценных бумаг и связанных с ними изменений;
  - понимание требований к листингу на соответствующих фондовых биржах, а также операций на рынке капитала, таких как слияния, приобретения и размещение ценных бумаг;
  - знание процесса подготовки проспекта ценных бумаг и листинга ценных бумаг на фондовой бирже;
  - знание концепции подготовки финансовой отчетности, используемой для подготовки источников, из которых была извлечена нескорректированная финансовая информация и, если применимо, финансовая информация приобретаемого предприятия.

### Обязанности ответственной стороны (см. пункт 13(g))

A11. Задание в соответствии с настоящим стандартом выполняется на основе допущения, что ответственная сторона осознает и подтверждает обязанности, изложенные в пункте 13(g). В некоторых юрисдикциях эти обязанности могут быть изложены в соответствующем законе или нормативном акте. В других юрисдикциях законы и нормативные акты могут содержать лишь поверхностное описание таких обязанностей либо полностью умалчивать о них. В основе задания, обеспечивающего уверенность, по проверке того, выполнена ли компиляция проформы финансовой информации во всех существенных отношениях на основе применимых критериев, лежат следующие предположения:

- (a) функция, выполняемая практикующим специалистом, не подразумевает принятия на себя ответственности за компиляцию такой информации;

<sup>7</sup> Кодекс СМСЭБ, пункты 130.1–130.3.

- (b) практикующий специалист обоснованно ожидает получения информации, необходимой для выполнения задания.

Следовательно, это допущение является основополагающим для выполнения задания. Чтобы избежать неправильного понимания, в рамках согласования и документирования условий задания в соответствии с МСЗОУ 3000 (пересмотренным) необходимо достичь договоренности с ответственной стороной о том, что она осознает и подтверждает наличие у нее таких обязанностей.<sup>8</sup>

- A12. Если закон или нормативный акт достаточно подробно устанавливает условия задания, практикующему специалисту нужно только зафиксировать тот факт, что такой закон или правила применяются, а также то, что ответственная сторона осознает и подтверждает свои обязанности, как указано в пункте 13(g).

### Планирование и выполнение задания

#### *Оценка пригодности применимых критериев*

Корректировки, непосредственно связанные с событием или операцией (см. пункты 14(b)(i), 22(a))

- A13. Корректировки для составления проформы должны быть непосредственно связаны с соответствующим событием или операцией, чтобы избежать отражения в проформе финансовой информации вопросов, не являющихся следствием исключительно этого события или не представляющих собой неотъемлемую часть этой операции. Корректировки, непосредственно связанные с событием или операцией, не включают корректировки, которые имеют отношение к будущим событиям или зависят от действий, которые будут выполнены по завершении операции, даже если эти действия являются ключевыми для организации, выполняющей операцию (например, закрытие лишних производственных участков после приобретения).

Корректировки, подтверждаемые фактическими данными (см. пункты 14(b)(ii), 22(b))

- A14. Чтобы обеспечить надежную основу для проформы финансовой информации, корректировки для составления проформы должны подтверждаться фактическими данными. Корректировки, подтверждаемые фактическими данными, могут быть определены объективно. Источники фактических данных корректировок для составления проформы включают, например:

- договоры купли-продажи;
- финансовые документы, относящиеся к событию или операции, например долговые соглашения;
- независимые отчеты об оценке;
- прочие документы, связанные с событием или операцией;
- опубликованную финансовую отчетность;
- прочую финансовую информацию, раскрытую в проспекте ценных бумаг;
- соответствующие законодательные или нормативные меры, например, в области налогообложения;
- трудовые договоры;
- действия лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Корректировки, соответствующие применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации и ее учетной политике, которая соответствует этой концепции (см. пункты 11(b)(ii), 14(b)(iii), 22(c))

- A15. Для того чтобы проформа финансовой информации была корректной, необходимо, чтобы корректировки для составления проформы соответствовали применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации и ее учетной политике, которая соответствует этой концепции. Например, в контексте объединения бизнеса компиляция проформы финансовой информации на основе применимых критериев подразумевает рассмотрение таких вопросов, как:

<sup>8</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 27.

- существуют ли различия между учетной политикой приобретаемого предприятия и учетной политикой организации;
- является ли учетная политика, относящаяся к операциям, которые выполняются приобретаемым предприятием и в которых организация ранее не участвовала, такой учетной политикой, какую организация применила бы для таких операций в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, принимая во внимание конкретные обстоятельства организации.

A16. В некоторых обстоятельствах также может быть необходимо рассмотреть вопрос о надлежащем характере учетной политики организации. Например, в рамках события или операции организация может предложить в первый раз выпустить сложные финансовые инструменты. В этом случае может потребоваться рассмотрение следующих вопросов:

- была ли выбрана ответственной стороной надлежащая учетная политика для учета этих финансовых инструментов в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- была ли надлежащим образом применена эта политика при компиляции проформы финансовой информации.

#### *Существенность* (см. пункт 16)

A17. Существенность в отношении оценки того, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных отношениях на основе применимых критериев, не зависит от единственного количественного показателя. Напротив, она зависит от величины и характера пропуска или ненадлежащего применения элемента компиляции в соответствии с пунктом A18, независимо от того, было ли это сделано намеренно. Суждения о данных аспектах и их характере зависят в свою очередь от таких вопросов, как:

- контекст события или операции;
- цель компиляции проформы финансовой информации;
- обстоятельства, связанные с заданием.

Определяющими являются величина или характер вопроса либо их сочетание.

A18. Риск того, что компиляция проформы финансовой информации не будет считаться выполненной во всех существенных отношениях на основе применимых критериев, может возникнуть в тех случаях, когда, например, существует доказательство того, что:

- был использован ненадлежащий источник, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация;
- имело место ненадлежащее извлечение нескорректированной финансовой информации из надлежащего источника;
- в отношении корректировок имело место неправильное применение учетной политики или несоответствие корректировок учетной политике организации;
- не была выполнена корректировка, которая необходима в соответствии с применимыми критериями;
- была внесена корректировка, не соответствующая применимым критериям;
- существует математическая или техническая ошибка в расчетах в рамках проформы финансовой информации;
- раскрытие информации является недостаточным, выполнено неправильно или отсутствует.

*Получение понимания того, как ответственная сторона выполняла компиляцию проформы финансовой информации, и прочих обстоятельств задания* (см. пункт 17)

A19. Практикующий специалист может получить понимание данных вопросов посредством проведения совокупности таких процедур, как:

- направление запросов в адрес ответственной стороны и другого персонала организации, участвующего в процессе компиляции проформы финансовой информации;

- направление запросов в адрес других соответствующих сторон, например лиц, отвечающих за корпоративное управление, и консультантов организации;
- ознакомление с соответствующей подтверждающей документацией, такой как договоры или соглашения;
- ознакомление с протоколами заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Каким образом ответственная сторона выполняла компиляцию проформы финансовой информации (см. пункт 17(b))

A20. Практикующий специалист может получить понимание того, каким образом ответственная сторона выполняла компиляцию проформы финансовой информации, рассмотрев, например, следующее:

- источник, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация;
- действия, предпринятые ответственной стороной:
  - для извлечения нескорректированной финансовой информации из источника;
  - выявления соответствующих корректировок для составления проформы, например, каким образом ответственная сторона извлекла финансовую информацию приобретаемого предприятия при компиляции проформы финансовой информации;
- компетентность ответственной стороны в вопросе компиляции проформы финансовой информации;
- характер и степень надзора, осуществляемого ответственной стороной за другим персоналом организации, участвующим в процессе компиляции проформы финансовой информации;
- подход, используемый ответственной стороной для выявления надлежащего раскрытия информации, сопровождающего проформу финансовой информации.

A21. При объединении или продаже бизнеса вопросы, которые могут вызвать сложности при компиляции проформы финансовой информации, включают распределение доходов, накладных расходов, активов и обязательств между соответствующими направлениями бизнеса. Следовательно, практикующему специалисту необходимо понимать, какой подход и какие критерии использует ответственная сторона при распределении и как пояснительные примечания, прилагаемые к проформе финансовой информации, раскрывают эти вопросы.

Характер приобретаемого или отчуждаемого предприятия (см. пункт 17(c))

A22. Приобретаемое предприятие может представлять собой юридическое лицо или отдельно идентифицируемую, но не являющуюся юридическим лицом структурную единицу другой организации, например подразделение, филиал или направление деятельности. Отчуждаемое предприятие может представлять собой юридическое лицо либо отдельно идентифицируемую, но не являющуюся юридическим лицом или отдельную незарегистрированную структурную единицу организации, например подразделение, филиал или направление деятельности.

A23. Практикующий специалист может обладать полным или частичным пониманием характера организации, приобретаемой или отчуждаемой организации и их окружения, если практикующий специалист проводил аудит или обзорную проверку их финансовой информации.

Значимые отраслевые, юридические, правовые, регуляторные и прочие внешние факторы (см. пункт 17(d))

A24. Значимые отраслевые факторы включают сложившиеся в отрасли условия, такие как конкурентная среда, отношения с поставщиками и покупателями, а также развитие технологий. Примеры вопросов, которые может рассмотреть практикующий специалист:

- рынок и конкурентная среда, включая спрос, производительность;
- общепринятая в отрасли практика ведения коммерческой деятельности;
- цикличная или сезонная деятельность;
- производственные технологии, относящиеся к продукции организации.

A25. Соответствующие нормативные и регуляторные факторы включают правовую и нормативную среду. В это понятие входят в том числе применимая концепция подготовки финансовой отчетности, в соответствии с которой организация или, если применимо, приобретаемое предприятие регулярно готовит свою финансовую информацию, а также правовая и политическая среда. Примеры вопросов, которые может рассмотреть практикующий специалист:

- отраслевая учетная практика;
- правовое регулирование регулируемой отрасли;
- законодательство и нормативная база, которые оказывают значительное влияние на операции организации или, если применимо, приобретаемого или отчуждаемого предприятия, включая непосредственный надзор;
- налогообложение;
- государственная политика, в данный момент оказывающая влияние на ведение бизнеса организацией или, если применимо, приобретаемого или отчуждаемого предприятия, например денежно-кредитная политика, включая систему валютного контроля, налоговые, финансовые льготы (например, программы государственной помощи), а также политика в области тарифов и ограничений торговли;
- требования по охране окружающей среды, связанные с отраслью и бизнесом организации, либо приобретаемым или отчуждаемым предприятием.

A26. К числу прочих внешних факторов, оказывающих влияние на организацию и, если это применимо, на приобретаемое или отчуждаемое предприятие, которые практикующий специалист может учитывать, относятся общие экономические условия, процентные ставки, доступность финансирования, а также инфляция и переоценка иностранной валюты.

*Получение доказательств относительно надлежащего характера источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация*

Значимые для рассмотрения факторы (см. пункты 14(а), 18)

A27. Надлежащий характер источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, зависит от ряда факторов, включая наличие заключения по результатам аудита или обзорной проверки источника, а также:

- разрешает или регламентирует ли источник соответствующий закон или нормативный акт, разрешает ли источник соответствующая фондовая биржа, где будет зарегистрирован проспект ценных бумаг, или используется ли источник в соответствии с обычными правилами и практикой рынка;
- является ли источник четко идентифицируемым;
- представляет ли собой источник обоснованные начальные данные для компиляции проформы финансовой информации в контексте события или операции, включая его соответствие учетной политике организации, а также является ли надлежащей дата, на которую составлен источник, и охватывает ли он надлежащий период.

A28. Заключение по результатам аудита или обзорной проверки источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, могло быть выпущено другим практикующим специалистом. В этом случае для практикующего специалиста, составляющего заключение в соответствии с настоящим стандартом, необходимость понять характер организации, ее практику ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности согласно пунктам 17(с) и (е) не становится меньше, как и необходимость убедиться в том, что источник, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, является надлежащим.

Отсутствие заключения по результатам аудита или обзорной проверки источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация (см. пункт 19)

A29. В отсутствие заключения по результатам аудита или обзорной проверки источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, практикующий специалист должен выполнить процедуры, чтобы убедиться в том, что использовался надлежащий источник.

Факторы, которые могут повлиять на характер и объем этих процедур, включают, например, следующее:

- проводил ли ранее практикующий специалист аудит или обзорную проверку финансовой информации организации прошедших периодов и обладает ли он знанием организации в результате выполнения такого задания;
- насколько давно проводились аудит или обзорная проверка финансовой информации организации прошедших периодов;
- подлежит ли финансовая информация организации регулярной обзорной проверке практикующим специалистом, например, для целей выполнения нормативных требований к представлению отчетности.

A30. Существует вероятность того, что аудит или обзорная проверка финансовой отчетности организации проводились за период, непосредственно предшествующий периоду данных источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, даже если аудит или обзорная проверка источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, не проводились. Например, источником, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, может быть промежуточная финансовая отчетность, в отношении которой не проводились ни аудит, ни обзорная проверка, при этом, возможно, проводился аудит финансовой отчетности организации за непосредственно предшествующий финансовый год. В этом случае процедуры, которые практикующий специалист может выполнить с учетом факторов, изложенных в пункте A29, в отношении установления надлежащего характера источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, включают:

- направление запросов ответственной стороне в отношении следующего:
  - каковы процессы, с помощью которых была подготовлен источник, и надежность соответствующих данных бухгалтерского учета, с которыми согласуется или сверяется источник;
  - все ли операции отражены;
  - подготовлен ли источник в соответствии с учетной политикой организации;
  - принимались ли изменения в учетной политике с момента последнего аудита или обзорной проверки и, если такие изменения были, как они были учтены;
  - каковы оценки ответственной стороной риска существенного искажения источника в результате недобросовестных действий;
  - каковы последствия изменений в деятельности и операциях организации;
- рассмотрение результатов такого аудита или обзорной проверки, а также того, могут ли эти результаты указывать на существование вопросов в связи с подготовкой источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, если практикующий специалист выполнял аудит или обзорную проверку непосредственно предшествующей годовой или промежуточной финансовой информации;
- подтверждение информации, предоставленной ответственной стороной в ответ на запрос практикующего специалиста, если эти ответы не соответствуют пониманию практикующим специалистом деятельности организации или обстоятельств задания;
- сравнение источника с соответствующей финансовой информацией за предыдущий период и, если применимо, с непосредственно предшествующей годовой или промежуточной финансовой информацией и обсуждение значительных изменений с ответственной стороной.

Финансовая информация прошедших периодов, аудит или обзорная проверка которой никогда не проводились (см. пункт 13(e))

A31. За исключением тех случаев, когда организация была образована для целей выполнения определенной операции и никогда не осуществляла торговой деятельности, маловероятно, что соответствующий закон или правила позволят организации выпустить проспект ценных бумаг, если в отношении ее финансовой информации прошедших периодов никогда не проводился аудит или обзорная проверка.

*Получение доказательств относительно надлежащего характера корректировок для составления проформы*

Выявление надлежащих корректировок для составления проформы (см. пункт 21)

A32. На основании своего понимания того, как ответственная сторона выполняла компиляцию проформы финансовой информации, и других обстоятельств задания практикующий специалист может получить доказательства того, надлежащим ли образом ответственная сторона определила необходимые корректировки для составления проформы, используя комбинацию процедур, таких как:

- оценка обоснованности подхода ответственной стороны к идентификации надлежащих корректировок для составления проформы, например метода, который используется для определения надлежащего распределения доходов, накладных расходов, активов и обязательств между соответствующими направлениями бизнеса;
- направление запросов соответствующим сторонам в приобретаемом предприятии относительно подхода к извлечению финансовой информации этого приобретаемого предприятия;
- оценка конкретных аспектов соответствующих договоров, соглашений и прочих документов;
- направление запросов в адрес консультантов организации относительно конкретных аспектов события или операции и соответствующих договоров и соглашений, имеющих значение для идентификации надлежащих корректировок;
- оценка соответствующих материалов анализа и рабочих материалов, подготовленных ответственной стороной и другим персоналом организации, участвующим в процессе компиляции проформы финансовой информации;
- получение доказательств относительно надзора, осуществляемого ответственной стороной за прочим персоналом организации, участвующим в процессе компиляции проформы финансовой информации;
- выполнение аналитических процедур.

Фактические данные, касающиеся финансовой информации приобретаемого или отчуждаемого предприятия, включенной в корректировки проформы финансовой информации (см. пункт 22(b))

**Финансовая информация отчуждаемого предприятия**

A33. В случае продажи финансовая информация отчуждаемого предприятия будет получена из источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, в отношении которого, скорее всего, проводился аудит или обзорная проверка. Таким образом, источник, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, обеспечит для практикующего специалиста основу для определения того, имеются ли фактические данные, касающиеся финансовой информации отчуждаемого предприятия. В подобных случаях следует рассматривать, например, вопрос о том, были ли доходы и расходы, относящиеся к отчуждаемому предприятию, учтенные на консолидированном уровне, надлежащим образом отражены в корректировках для составления проформы.

A34. Если аудит или обзорная проверка источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, не проводились, практикующий специалист может обратиться к указаниям, приведенным в пунктах A29–A30, для определения того, существуют ли фактические данные, касающиеся финансовой информации отчуждаемого предприятия.

**Финансовая информация приобретаемого предприятия**

A35. В отношении источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, могли быть проведены аудит или обзорная проверка. Если практикующий специалист проводил аудит или обзорную проверку источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, то финансовая информация приобретаемого предприятия является подтверждаемой фактическими доказательствами с учетом последствий, возникающих в результате обстоятельств, рассматриваемых в пункте 23.

A36. Источник, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, мог пройти аудит или обзорную проверку, выполненные другим практикующим специалистом.



В этом случае для практикующего специалиста, составляющего заключение в соответствии с настоящим стандартом, необходимость понять деятельность приобретаемого предприятия, его практику ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности согласно пунктам 17(с) и (е), не становится меньше, как и необходимость убедиться в том, что не является недооцененным источник, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия.

A37. Если аудит или обзорная проверка источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, не проводились, практикующий специалист должен выполнить процедуры для установления надлежащего характера этого источника. Факторы, которые могут повлиять на характер и объем этих процедур, включают, например, следующее:

- проводил ли ранее практикующий специалист аудит или обзорную проверку финансовой информации приобретаемого предприятия прошедших периодов и осведомлен ли практикующий специалист о приобретаемом предприятии в результате выполнения такого задания;
- насколько давно проводились аудит или обзорная проверка информации прошедших периодах приобретаемого предприятия;
- подлежит ли финансовая информация приобретаемого предприятия регулярной обзорной проверке практикующим специалистом, например, для целей выполнения нормативных требований к представлению отчетности.

A38. Существует вероятность того, что проводились аудит или обзорная проверка финансовой отчетности приобретаемого предприятия за период, непосредственно предшествующий периоду данных источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, даже если аудит или обзорная проверка соответственно источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, не проводились. В этом случае процедуры, которые практикующий специалист может выполнить с учетом факторов, изложенных в пункте A37, для определения того, подтверждается ли финансовая информация приобретаемого предприятия фактическими доказательствами, включают:

- направление запросов руководству приобретаемого предприятия относительно следующего:
  - каковы процессы, с помощью которых был подготовлен источник, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, и надежность соответствующих данных бухгалтерского учета, с которыми согласуется или сверяется этот источник;
  - все ли операции отражены;
  - подготовлен ли источник, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, в соответствии с учетной политикой приобретаемого предприятия;
  - принимались ли изменения в учетной политике с момента последнего аудита или обзорной проверки и, если такие изменения были, как они были учтены;
  - каковы оценки руководством риска существенного искажения источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, в результате недобросовестных действий;
  - каковы последствия изменений в деятельности и операциях приобретаемого предприятия;
- рассмотрение результатов этого аудита или обзорной проверки, а также того, могут ли эти результаты указывать на существование вопросов в связи с подготовкой источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, если практикующий специалист выполнял аудит или обзорную проверку непосредственно предшествующей годовой или промежуточной финансовой информации за период;
- подтверждение информации, предоставленной руководством приобретаемого предприятия в ответ на запрос практикующего специалиста, если ответы не соответствуют пониманию практикующим специалистом приобретаемого предприятия или обстоятельств задания;

- сравнение источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого предприятия, с соответствующей финансовой информацией за предыдущий период и, если применимо, с непосредственно предшествующей годовой или промежуточной финансовой информацией и обсуждение значительных изменений с руководством приобретаемого предприятия.

*Модифицированное мнение или вывод по результатам аудита или обзорной проверки или раздел «Важные обстоятельства» в отношении источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, либо источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого или отчуждаемого предприятия.*

Возможные последствия (см. пункт 23(a))

A39. Не все модифицированные мнения или выводы по результатам аудита или обзорной проверки или разделы «Важные обстоятельства» в отношении источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, или источника, из которого была извлечена финансовая информация приобретаемого или отчуждаемого предприятия, обязательно окажут влияние на решение о том, выполнена ли компиляция проформы финансовой информации во всех существенных отношениях на основе применимых критериев. Например, мнение аудитора с оговоркой может быть выражено по финансовой отчетности организации, если отсутствует раскрытие информации по вознаграждению лиц, отвечающих за корпоративное управление, в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. В таком случае, если эта финансовая отчетность используется в качестве источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, такое мнение с оговоркой может не иметь последствий для решения о том, может ли быть выполнена компиляция проформы отчета о чистых активах и отчета о прибылях и убытках во всех существенных отношениях на основе применимых критериев.

Дальнейшие надлежащие меры (см. пункты 23(b), 24)

A40. Дальнейшие надлежащие меры, которые может принять практикующий специалист, включают, например, следующее:

- в отношении требования пункта 23(b):
  - обсуждение вопроса с ответственной стороной;
  - если это допустимо согласно требованиям соответствующего закона или нормативного акта, включение в заключение практикующего специалиста ссылки на модифицированное мнение аудитора, на вывод по обзорной проверке или на раздел «Важные обстоятельства», если, в соответствии с суждением практикующего специалиста, данный вопрос является важным для понимания пользователями проформы финансовой информации;
- в отношении требования пункта 24, если это допустимо согласно требованиям соответствующего закона или нормативного акта, модификация мнения практикующего специалиста;
- если это допустимо согласно требованиям соответствующего закона или нормативного акта, отказ от предоставления заключения или от задания;
- обращение за юридической консультацией.

*Оценка представления проформы финансовой информации*

Недопущение ассоциированности с финансовой информацией, вводящей в заблуждение (см. пункт 26(b))

A41. В соответствии с Кодексом СМСЭБ недопустимо, чтобы практикующий специалист намеренно ассоциировался с отчетами, декларациями, сообщениями и прочей информацией, которая, по мнению практикующего специалиста:<sup>9</sup>

- содержит ложное по существу или вводящее в заблуждение заявление;
- содержит небрежно составленные утверждения или сведения;

<sup>9</sup> Кодекс СМСЭБ, пункт 110.2.

- (с) содержит пропуски или затрудняет понимание информации, обязательной для включения, если эти пропуски и формулировки, затрудняющие понимание, могут ввести пользователя в заблуждение.

Раскрытие информации, сопровождающее проформу финансовой информации (см. пункты 14(с), 26(с))

A42. Надлежащее раскрытие информации может включать следующие вопросы:

- характер и цель проформы финансовой информации, включая характер события или операции, и дату, на которую, согласно допущениям, произошло данное событие или была выполнена данная операция;
- источник, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, и то, было ли опубликовано аудиторское заключение или заключение по результатам обзорной проверки этого источника;
- корректировки для составления проформы, включая описание и пояснение каждой корректировки; для финансовой информации приобретаемого или отчуждаемого предприятия – источник, из которого была извлечена информация, а также то, было ли выпущено заключение по результатам аудита или обзорной проверки данного источника;
- описание применимых критериев, на основе которых была выполнена компиляция проформы финансовой информации, если такое описание не является общедоступным;
- заявление о том, что компиляция проформы финансовой информации была выполнена только для целей иллюстрации и что в связи с ее сущностью проформа не представляет фактического финансового положения, финансовых результатов или потоков денежных средств организации.

Раскрытие этой или иной специальной информации может требоваться соответствующим законом или нормативным актом.

Рассмотрение значительных событий после отчетной даты (см. пункт 26(d))

A43. Так как практикующий специалист не выражает мнения об источнике, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, он не обязан выполнять процедуры для выявления событий после даты, на которую составлен источник, использованный для извлечения нескорректированной финансовой информации, которые требуют корректировки источника или которые должны быть раскрыты в источнике. Тем не менее практикующий специалист должен рассмотреть вопрос о том, не привлекли ли его внимание какие-либо значительные события, произошедшие после даты источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, которые могут потребовать включения ссылки или раскрытия информации о них в пояснительных примечаниях к проформе финансовой информации, чтобы избежать возможности введения пользователей проформы финансовой информации в заблуждение. Такое рассмотрение основано на выполнении процедур в соответствии с настоящим стандартом или на знаниях практикующего специалиста об организации и об обстоятельствах задания. Например, после даты источника, из которого была извлечена нескорректированная финансовая информация, организация могла выполнить операцию с капиталом, предполагающую конвертацию ее конвертируемых долговых инструментов в долевые инструменты. Если информация о такой операции не будет раскрыта, это может привести к тому, что проформа финансовой информации будет вводить пользователей в заблуждение.

Существенные несоответствия в прочей информации (см. пункт 27)

A44. Дальнейшие надлежащие меры, которые может принять практикующий специалист, если ответственная сторона отказывается пересмотреть проформу финансовой информации или прочую информацию, если уместно, включают, например, следующее:

- если это допустимо согласно требованиям соответствующего закона или нормативного акта:
  - описание существенного несоответствия в заключении практикующего специалиста;
  - модификация мнения практикующего специалиста;

- отказ от заключения или от задания;
- обращение за юридической консультацией.

#### **Письменные заявления (см. пункт 28(a))**

A45. В некоторых обстоятельствах в связи с существованием определенных видов операций ответственная сторона должна будет выбрать положения учетной политики в отношении корректировок для составления проформы, которые организация ранее не формулировала, так как у нее не было соответствующих операций. В этом случае практикующий специалист может потребовать от ответственной стороны уточнить письменные заявления с включением в них подтверждений того, что выбранная учетная политика представляет собой политику, принятую организацией для таких видов операций.

#### **Формирование мнения**

*Уверенность относительно дополнительных вопросов согласно требованиям соответствующего закона или нормативного акта (см. пункт 29)*

A46. Соответствующий закон или правила могут содержать требования относительно необходимости выражения практикующим специалистом мнения по вопросам, не связанным с тем, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных отношениях на основе применимых критериев. В некоторых обстоятельствах практикующему специалисту не потребуется выполнять дополнительные процедуры. Например, соответствующий закон или правила могут содержать требования, согласно которым практикующий специалист должен выразить мнение о том, соответствует ли основа, использованная ответственной стороной для компиляции проформы финансовой информации, учетной политике организации. Выполнение требований пунктов 18 и 22(с) настоящего стандарта обеспечивает основу для выражения такого мнения.

A47. В других обстоятельствах от практикующего специалиста может потребоваться выполнение дополнительных процедур. Характер и объем дополнительных процедур могут различаться в зависимости от характера прочих вопросов, в отношении которых согласно требованиям соответствующего закона или нормативного акта практикующий специалист должен выразить мнение.

#### **Заявление об ответственности практикующего специалиста за подготовку заключения**

A48. Соответствующий закон или правила могут содержать требования, согласно которым практикующий специалист должен включить в заключение практикующего специалиста четкое заявление, устанавливающее или подтверждающее ответственность практикующего специалиста за данное заключение. Включение такого дополнительного заявления в заключение практикующего специалиста в соответствии с законом или нормативным актом не противоречит требованиям настоящего стандарта.

#### *Раскрытие информации о применимых критериях (см. пункт 30)*

A49. Ответственной стороне не требуется повторять в пояснительных примечаниях к проформе финансовой информации сведения о критериях, предусмотренных соответствующим законом или нормативным актом или установленных уполномоченной или признанной организацией по разработке и утверждению стандартов. Эти критерии будут общедоступны в соответствии с порядком представления отчетности, следовательно, будут подразумеваться при компиляции проформы финансовой информации ответственной стороной.

A50. Если ответственная сторона разработала конкретные критерии, информация о них должна быть раскрыта, чтобы пользователи могли получить надлежащее понимание того, как компиляция проформы финансовой информации была выполнена ответственной стороной.

#### **Подготовка заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность**

##### *Заголовок (см. пункт 35(a))*

A51. Заголовок, четко указывающий на то, что этот документ является заключением независимого практикующего специалиста (например, «Заключение независимого практикующего специалиста по заданию, обеспечивающему уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, входящей в проспект ценных бумаг»), подтверждает, что

практикующий специалист соблюдал все этические требования в отношении независимости в соответствии с МСЗОУ 3000 (пересмотренным).<sup>10</sup> В этом заключается отличие заключения независимого практикующего специалиста от отчетов, выпущенных другими лицами.

*Адресат (адресаты) (см. пункт 35(b))*

- A52. Соответствующий закон или правила могут устанавливать адресата или адресатов заключения. В ином случае практикующий специалист может согласовать с организацией вопрос о том, кто будет адресатом или адресатами, в рамках условий задания.

*Вводные разделы (см. пункт 35(c))*

- A53. Так как проформа финансовой информации будет включена в проспект ценных бумаг, содержащий также прочую информацию, практикующий специалист может рассмотреть вопрос (если позволяет форма представления заключения) о включении ссылки, указывающей на раздел, в котором представлена проформа финансовой информации. Это поможет пользователям идентифицировать проформу финансовой информации, к которой относится заключение практикующего специалиста.

*Мнение (см. пункты 13(c), 35(h))*

- A54. Использование формулировки «компиляция проформы финансовой информации была выполнена во всех существенных отношениях на основе [применимых критериев]» или формулировки «компиляция проформы финансовой информации была выполнена надлежащим образом на указанной основе» для выражения мнения в конкретной юрисдикции определяется законом или нормативным актом, регулирующими предоставление заключения о проформе финансовой информации в этой юрисдикции, или общепринятой практикой в этой юрисдикции.
- A55. В некоторых юрисдикциях соответствующим законом или нормативным актом может быть установлена формулировка мнения практикующего специалиста, отличающаяся по терминологии от приведенных выше. В таких случаях от практикующего специалиста может потребоваться применение суждения для того, чтобы установить, позволит ли выполнение им процедур, указанных в настоящем стандарте, выразить мнение с использованием формулировки, предписанной законом или нормативным актом, или необходимо выполнение дополнительных процедур.
- A56. Если практикующий специалист приходит к выводу о том, что выполнение процедур, указанных в настоящем стандарте, является достаточным для того, чтобы он мог выразить мнение с использованием формулировки, предписанной законом или нормативным актом, то эту формулировку можно считать эквивалентной двум вариантам формулировки, приведенным в настоящем стандарте.

*Пример заключения (см. пункт 35)*

- A57. Заключение практикующего специалиста, содержащее немодифицированное мнение, приведено в Приложении.

<sup>10</sup> МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 20.

**Приложение**

(см. пункт А57)

**Пример заключения, содержащего немодифицированное мнение, подготовленного практикующим специалистом****ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ЗАДАНИЮ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩЕМУ УВЕРЕННОСТЬ, В ОТНОШЕНИИ КОМПИЛЯЦИИ ПРОФОРМЫ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВХОДЯЩЕЙ В ПРОСПЕКТ ЦЕННЫХ БУМАГ**

[Надлежащий адресат (адресаты)]

**Заключение о компиляции проформы финансовой информации, входящей в проспект ценных бумаг**

Мы выполнили задание, обеспечивающее уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации организации ABC, выполненной [ответственной стороной]. Проформа финансовой информации включает [проформу заключения о чистых активах по состоянию на (дата)], [проформу отчета о прибылях и убытках за период, закончившийся (дата)], [проформу отчета о движении денежных средств за период, закончившийся (дата)] и соответствующие примечания [приведенные на страницах xx–xx проспекта ценных бумаг, выпущенного организацией]. Применимые критерии, на основе которых [ответственная сторона] выполнила компиляцию проформы финансовой информации, [указаны в (Положении о сделках с ценными бумагами XX) и описаны в (Примечании X) / описаны в (Примечании X)].

Компиляция проформы финансовой информации была выполнена [ответственной стороной] для того, чтобы проиллюстрировать влияние [события или операции], [описанного (описанной) в Примечании X], на [финансовое положение организации по состоянию на (дата)] и [(финансовые результаты организации / ее финансовые результаты и потоки денежных средств) за период, закончившийся (дата)], которое имело бы место, если бы это [событие] произошло [или эта операция была выполнена] на [дата] [и дата соответственно]. Для целей компиляции информация о [финансовом положении], [финансовых результатах] [и потоках денежных средств] организации была извлечена [ответственной стороной] из финансовой отчетности организации [за период, закончившийся (дата)], в отношении которой [было опубликовано (аудиторское заключение / заключение по результатам обзорной проверки) / (не было опубликовано заключение по результатам аудита или заключение по результатам обзорной проверки)].<sup>1</sup>

*Ответственность [ответственной стороны] за проформу финансовой информации*

[Ответственная сторона] несет ответственность за компиляцию проформы финансовой информации на основе [применимых критериев].

*Наша независимость и контроль качества*

Мы заявляем о том, что соблюдали требование независимости и другие этические требования *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров*, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров, основанного на фундаментальных принципах честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессионального поведения.

Аудиторская организация применяет Международный стандарт контроль качества<sup>1</sup> и следовательно применяет системный контроль качества, включающий документально оформленную политику и процедуры соблюдения этических требований, профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования.

*Ответственность практикующего специалиста*

Наша ответственность заключается в выражении мнения в соответствии с требованиями [Положения о сделках с ценными бумагами XX] в отношении того, была ли компиляция проформы финансовой

<sup>1</sup> Если аудиторское заключение или заключение по результатам обзорной проверки было модифицировано, может быть приведена ссылка на то место в проспекте ценных бумаг, где описана модификация.

<sup>2</sup> 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».

информации выполнена во всех существенных отношениях [ответственной стороной] на основе [применимых критериев].

Мы выполнили наше задание в соответствии с Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность 3420 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, входящей в проспект ценных бумаг», выпущенным Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность. Этот стандарт требует, чтобы практикующий специалист планировал и выполнял процедуры таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что [ответственная сторона] выполнила компиляцию проформы финансовой информации во всех существенных отношениях на основе [применимых критериев].

Для целей настоящего задания мы не обязаны выполнять пересмотр или перевыпуск заключения или мнения в отношении финансовой информации прошедших периодов, которая использовалась для проведения компиляции проформы финансовой информации. В процессе выполнения настоящего задания мы не выполняли аудит или обзорную проверку финансовой информации, использованной для компиляции проформы финансовой информации.

Целью настоящей проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг, является исключительно иллюстрация воздействия значительного события или операции на нескорректированную финансовую информацию организации, которое имело бы место, если бы это событие произошло или эта операция была проведена на более раннюю дату, выбранную для целей иллюстрации. Следовательно, мы не обеспечиваем уверенность в том, что фактический результат события или операции на [дата] будет соответствовать представленному результату.

Задание, обеспечивающее разумную уверенность, по представлению заключения о том, была ли компиляция проформы финансовой информации выполнена во всех существенных отношениях на основе применимых критериев, включает в себя выполнение процедур для того, чтобы оценить, являются ли применимые критерии, используемые ответственной стороной при компиляции проформы финансовой информации, разумной основой для представления значительных последствий, непосредственно связанных с событием или операцией, и чтобы получить достаточные надлежащие доказательства относительно следующего:

- оказывают ли соответствующие корректировки для составления проформы надлежащее влияние на данные критерии;
- отражает ли проформа финансовой информации надлежащее применение этих корректировок к нескорректированной финансовой информации.

Выбор процедур зависит от суждения практикующего специалиста с учетом понимания им организации, события или операции, в отношении которых проводилась компиляция проформы финансовой информации, и других соответствующих условий задания.

Задание также включает оценку представления проформы финансовой информации в целом.

Мы полагаем, что полученные нами доказательства являются достаточными и надлежащими и дают нам основание для выражения нашего мнения.

По нашему мнению, [компиляция проформы финансовой информации была выполнена во всех существенных отношениях на основе (применимых критериев) / компиляция проформы финансовой информации была выполнена надлежащим образом на указанной основе].

#### **Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями**

[Соответствующий закон или правила могут содержать требования относительно необходимости выражения практикующим специалистом мнения по прочим вопросам (см. пункты А46–А47). Форма и содержание настоящего раздела заключения практикующего специалиста зависит от характера других обязанностей практикующего специалиста по предоставлению заключений и отчетов.]

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата заключения практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

## МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ 4400

(ранее МСА 920)

### «ЗАДАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ СОГЛАСОВАННЫХ ПРОЦЕДУР В ОТНОШЕНИИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ»

Международный стандарт сопутствующих услуг (МССУ) 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации» следует рассматривать вместе с Предисловием к Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

#### Введение

1. Целью настоящего Международного стандарта сопутствующих услуг (МССУ) является установление стандартов и предоставление указаний относительно профессиональных обязанностей аудитора<sup>1</sup> при выполнении заданий, связанных с проведением согласованных процедур применительно к финансовой информации, а также относительно формы и содержания отчета, который аудитор предоставляет в связи с такими заданиями.
2. Настоящий стандарт прежде всего регулирует задания, связанные с финансовой информацией. Однако его положения могут быть также использованы при выполнении заданий в отношении нефинансовой информации при условии, что аудитор обладает необходимыми знаниями по соответствующему вопросу и имеются разумные критерии, на основании которых им могут быть сформированы выводы. При применении настоящего стандарта аудитор могут быть также полезны указания, содержащиеся в Международных стандартах аудита (МСА).
3. Задание по выполнению согласованных процедур может предполагать выполнение определенных процедур как в отношении отдельных элементов финансовой информации (например, кредиторской, дебиторской задолженности, закупок у связанных сторон, выручки и прибыли сегмента организации), финансовых отчетов (например, бухгалтерского баланса), так и всего комплекта финансовой отчетности.

#### Цель задания по выполнению согласованных процедур

4. Целью задания по выполнению согласованных процедур является проведение процедур, характерных для аудита и согласованных между аудитором, организацией и соответствующими третьими лицами, и предоставление отчета об обнаруженных фактах.
5. Поскольку аудитор всего лишь предоставляет отчет об обнаруженных фактах по согласованным процедурам, никакая уверенность не выражается. Вместо этого пользователи отчета самостоятельно оценивают проведенные процедуры и замечания, предоставленные аудитором, и делают собственные выводы на основании его работы.
6. Отчет предназначен только для тех сторон, которые договорились о выполнении процедур, так как прочие стороны, не обладая информацией о причинах проведения процедур, могут неправильно истолковать результаты.

<sup>1</sup> Термин «аудитор» используется во всех официальных документах Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность как в отношении заданий по аудиту, так и в отношении обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и сопутствующих услуг, которые аудитор может оказывать. Однако такое употребление термина не означает, что лицо, осуществляющее обзорную проверку или оказывающее услуги по обеспечению уверенности или сопутствующие услуги, обязательно должно проводить аудит финансовой отчетности организации.



## Общие принципы задания по выполнению согласованных процедур

7. Аудитор должен соблюдать *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров*, изданный Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ). Этическими принципами, регулирующими профессиональные обязанности аудитора в связи с данным типом заданий, являются:
  - (a) честность;
  - (b) объективность;
  - (c) профессиональная компетентность и должная тщательность;
  - (d) конфиденциальность;
  - (e) профессиональное поведение;
  - (f) технические стандарты.

Независимость не является обязательным требованием для заданий по выполнению согласованных процедур. Однако условия или цели задания либо национальные стандарты могут требовать от аудитора соблюдения требований независимости согласно Кодексу СМСЭБ. В том случае, если аудитор не является независимым, этот факт должен быть отмечен в отчете об обнаруженных фактах.
8. Аудитор должен выполнять задание по выполнению согласованных процедур в соответствии с настоящим стандартом и условиями задания.

## Определение условий задания

9. Аудитор должен удостовериться в том, что у всех, включая представителей организации и, как правило, иных определенных сторон, которые получают копии отчета об обнаруженных фактах, есть четкое понимание того, какие согласованные процедуры будут проводиться и каковы условия задания. Следующие вопросы подлежат согласованию:
  - характер задания, включая тот факт, что проводимые процедуры не являются ни аудитом, ни обзорной проверкой, а значит, не будет выражаться уверенность;
  - заявленная цель задания;
  - указание на состав финансовой информации, в отношении которой будут проводиться согласованные процедуры;
  - характер, сроки и объем конкретных процедур, которые будут проводиться;
  - предполагаемая форма отчета об обнаруженных фактах;
  - ограничения на распространение отчета об обнаруженных фактах. При наличии каких-либо противоречий между такими ограничениями и юридическими требованиями (если применимо) аудитор должен будет отказаться от выполнения задания.
10. В некоторых случаях, например, когда предполагаемые процедуры согласованы между регулирующим органом, представителями отрасли и представителями бухгалтерской профессии, у аудитора может не быть возможности обсудить процедуры со всеми сторонами, которые получают отчет. В таком случае аудитор может, например, обсудить предполагаемые процедуры с соответствующими представителями заинтересованных сторон, изучить полученную от них корреспонденцию или направить им проект отчета, который будет выпущен.
11. Исходя как из своих собственных интересов, так и из интересов клиента, аудитор должен направить клиенту письмо-соглашение, в котором будут документально отражены основные условия назначения. Письмо-соглашение об условиях задания подтверждает согласие аудитора принять назначение и помогает избежать недопонимания в таких вопросах, как цели и объем задания, объем обязанностей аудитора и форма выпускаемых отчетов.
12. В письмо-соглашение об условиях задания должны быть включены следующие вопросы:
  - перечень процедур, подлежащих выполнению и согласованных сторонами;
  - заявление о том, что отчет об обнаруженных фактах будет распространяться только среди указанных лиц, которые дали согласие на выполнение процедур.

Кроме того, аудитор может, если сочтет нужным, приложить к письму-соглашению проект отчета об обнаруженных фактах, который будет подготовлен. Образец письма-соглашения об условиях задания приведен в Приложении 1 к настоящему МССУ.

### **Планирование**

13. Аудитор должен планировать работу так, чтобы задание достигло своей цели.

### **Документация**

14. Аудитор должен документально оформлять все вопросы, имеющие значение для предоставления доказательств в отношении отчета об обнаруженных фактах, а также доказательств, подтверждающих, что задание было проведено в соответствии с настоящим МССУ и условиями задания.

### **Процедуры и доказательства**

15. Аудитор должен выполнить процедуры, согласованные сторонами, используя собранные доказательства в качестве основы для составления отчета об обнаруженных фактах.
16. Конкретные процедуры, которые могут быть проведены в рамках задания по выполнению согласованных процедур, могут включать в себя:
  - опрос и анализ;
  - пересчет, сравнение и техническая проверка точности данных;
  - наблюдение;
  - инспектирование;
  - получение подтверждений.

В Приложении 2 к настоящему МССУ приведен пример отчета, содержащего примерный список процедур, которые могут использоваться в рамках задания по выполнению согласованных процедур.

### **Составление заключения**

17. Отчет по результатам задания по выполнению согласованных процедур должен содержать достаточно подробную информацию о цели и согласованных процедурах в рамках задания для того, чтобы пользователь мог понять характер и объем выполненной работы.
18. Отчет об обнаруженных фактах должен включать:
  - (a) заголовок;
  - (b) адресат (обычно это клиент, который привлек аудитора для проведения согласованных процедур);
  - (c) определение конкретной финансовой или нефинансовой информации, в отношении которой были проведены согласованные процедуры;
  - (d) подтверждение, что выполненные процедуры соответствуют тем, которые были согласованы с получателем;
  - (e) заявление о том, что задание было выполнено в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг, применимым к заданиям по выполнению согласованных процедур, или в соответствии с национальными стандартами либо сложившейся практикой;
  - (f) если применимо, заявление о том, что аудитор не является независимым лицом по отношению к организации;
  - (g) указание цели, с которой были выполнены согласованные процедуры;
  - (h) перечень конкретных выполненных процедур;
  - (i) описание обнаруженных аудитором фактов, включая достаточно подробную информацию о выявленных ошибках и расхождениях;

- (j) заявление о том, что выполненные процедуры не являются ни аудитом, ни обзорной проверкой и, следовательно, уверенность не выражается;
- (k) заявление о том, что, если бы аудитором были выполнены дополнительные процедуры, аудит или обзорная проверка, могли бы быть обнаружены другие вопросы, которые были бы также включены в отчет;
- (l) заявление о том, что отчет предназначен только для тех лиц, которые дали согласие на выполнение процедур;
- (m) если применимо, заявление о том, что отчет относится только к указанным элементам, счетам, статьям или к определенной финансовой и нефинансовой информации и не распространяется на финансовую отчетность организации в целом;
- (n) дату отчета;
- (o) адрес аудитора;
- (p) подпись аудитора.

В Приложении 2 к настоящему МССУ приведен пример отчета об обнаруженных фактах, подготовленного в связи с заданием по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации.

### **Особенности выполнения заданий для организаций государственного сектора**

1. *Отчет, подготовленный в рамках задания для организации государственного сектора, может быть предназначен не только для лиц, давших согласие на выполнение процедур, но также распространен среди более широкого круга лиц и организаций (например, при проведении парламентского расследования в отношении какой-либо государственной организации или правительственного учреждения).*
2. *Необходимо также отметить, что задания для организаций государственного сектора могут существенно различаться, и необходима осторожность при определении того, является ли задание действительно заданием по выполнению согласованных процедур или, по сути, оно предполагает аудит финансовой информации (например, задание по подготовке отчета о результатах деятельности).*

## Приложение 1

**Пример письма-соглашения об условиях задания по выполнению согласованных процедур**

Настоящее письмо-соглашение предназначено для использования в качестве руководства в связи с положениями пункта 9 настоящего МССУ и не является образцом стандартного письма. Письмо-соглашение должно быть модифицировано с учетом требований конкретного задания и обстоятельств.

Вниманию совета директоров или других соответствующих представителей клиента, привлечшего аудитора

Настоящее письмо-соглашение призвано подтвердить наше понимание условий и целей задания, а также характера услуг, которые мы предоставим, и ограничений, связанных с ними. Задание будет выполнено в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг (или соответствующими национальными стандартами, или сложившейся практикой), применимым к заданиям по выполнению согласованных процедур, что мы, следовательно, укажем в нашем отчете.

Мы договорились о выполнении следующих процедур и о том, что по итогам нашей работы будет подготовлен отчет об обнаруженных фактах:

(опишите характер, сроки и объем процедур, которые будут выполнены, включая конкретное указание, если применимо, документов и данных, которые будут изучены, перечень лиц, с которыми вы свяжетесь, а также список сторон, у которых получите подтверждения).

Процедуры, которые будут выполнены, предназначены исключительно для того, чтобы помочь вам в (укажите цель). Подготовленный нами отчет не должен быть использован ни в каких других целях и предоставляется исключительно для вашей информации.

Процедуры, которые мы будем выполнять, не относятся к аудиту или обзорной проверке в соответствии с Международными стандартами аудита или Международными стандартами обзорных проверок (или укажите соответствующие национальные стандарты либо сложившуюся практику), и, следовательно, уверенность по их итогам не выражается.

Мы надеемся на всестороннюю поддержку со стороны ваших сотрудников и полагаем, что они предоставят нам любые данные, документацию и любую другую информацию, запрашиваемую в связи с выполнением настоящего задания.

Стоимость услуг, счета на оплату которых будут выставяться по мере их оказания, будет рассчитываться на основе количества времени, необходимого нашим специалистам для выполнения задания, плюс накладные расходы. Почасовые ставки наших специалистов зависят от занимаемых ими должностей на проекте, а также опыта и навыков, необходимых для квалифицированного оказания услуг.

Пожалуйста, подпишите и верните нам приложенную копию настоящего письма-соглашения в знак согласия с изложенными в нем условиями задания, включая перечень конкретных процедур, которые, согласно нашим договоренностям, будут выполнены.

XYZ & Co

Подтверждено от имени организации ABC

(подпись)

Фамилия, имя, отчество и должность

Дата

## Приложение 2

**Пример отчета об обнаруженных фактах в отношении кредиторской задолженности****ОТЧЕТ ОБ ОБНАРУЖЕННЫХ ФАКТАХ**

Внимание (указать лиц, которые привлекли аудитора)

Мы выполнили перечисленные ниже процедуры, согласованные с вами, в отношении кредиторской задолженности организации ABC по состоянию на (указать дату), информация о которой дана в приложениях (в данном примере отсутствуют). Задание было выполнено в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг (или укажите соответствующие национальные стандарты либо сложившуюся практику), применимым к заданиям по выполнению согласованных процедур. Указанные процедуры проведены исключительно для того, чтобы помочь вам в оценке правильности данных по кредиторской задолженности, и включали следующее:

1. Мы получили и проверили суммирование остатков кредиторской задолженности в оборотно-сальдовой ведомости по состоянию на (указать дату), подготовленное организацией ABC, и сравнили итог с остатком на соответствующем счете основного регистра.
2. Мы сверили наименования крупных поставщиков из приложенного перечня (отсутствует в настоящем примере) и суммы задолженности на (указать дату) с наименованиями и суммами в оборотно-сальдовой ведомости.
3. Мы получили акты сверки от поставщиков или запросили их подтвердить остатки задолженности по состоянию на (указать дату).
4. Мы сравнили такие сведения или подтверждения с суммами, упомянутыми в пункте 2. В тех случаях, когда были расхождения, мы попросили организацию ABC предоставить сверку. Мы установили и составили список неоплаченных счетов, кредит-нот и чеков на сумму свыше xxx. Мы обнаружили и изучили такие счета и кредит-ноты, которые были впоследствии получены, а также чеки, которые были впоследствии оплачены, и подтвердили, что они, действительно, должны были быть указаны в сверке как неоплаченные.

Наши выводы по итогам проведенных процедур указаны ниже:

- (a) По пункту 1 мы подтвердили, что суммирование произведено корректно и что итоговая сумма верна.
- (b) По пункту 2 мы подтвердили, что между сверенными суммами расхождений нет.
- (c) По пункту 3 мы подтвердили, что по всем поставщикам были предоставлены подтверждения.
- (d) По пункту 4 мы подтвердили, что суммы сходятся, а в тех случаях, когда были расхождения, подтвердили, что организация ABC подготовила сверку и что кредит-ноты, счета и неоплаченные чеки на сумму свыше xxx были корректно указаны как статьи, по которым имеются расхождения, за исключением:

(детализировать исключения).

Принимая во внимание, что упомянутые выше процедуры не относятся к аудиту или обзорной проверке, проводимой в соответствии с Международными стандартами аудита или Международными стандартами обзорных проверок (или соответствующими национальными стандартами, или сложившейся практикой), мы не выражаем уверенности в отношении кредиторской задолженности по состоянию на (указать дату).

Если бы мы выполняли дополнительные процедуры или проводили аудит либо обзорную проверку финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита, или Международными стандартами обзорных проверок, или соответствующими национальными стандартами или сложившейся практикой, мы могли бы выявить какие-либо другие факты, о которых вы были бы проинформированы.

Наш отчет предназначен для использования исключительно в целях, указанных в первом абзаце настоящего документа, а также для вашего сведения и не подлежит использованию в каких-либо иных целях или передаче иным лицам. Настоящий отчет касается только упомянутых выше счетов и статей и не распространяется на финансовую отчетность организации ABC в целом.

[Аудитор]

Дата

[Адрес]

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ 4410  
(ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)  
«ЗАДАНИЯ ПО КОМПИЛЯЦИИ»**

Международный стандарт сопутствующих услуг (МССУ) 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции» следует рассматривать вместе с *Предисловием к Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.*

## **Введение**

### **Сфера применения настоящего стандарта**

1. Настоящий Международный стандарт сопутствующих услуг (МССУ) устанавливает обязанности практикующего специалиста, привлекаемого для оказания руководству содействия в подготовке и представлении финансовой информации прошедших периодов без обеспечения уверенности в отношении данной информации, а также для отражения в отчетности сведений о выполненном задании в соответствии с настоящим МССУ (см. пункты A1–A2).
2. Настоящий МССУ применим к заданиям по компиляции финансовой информации прошедших периодов. Настоящий стандарт может применяться, с учетом соответствующей адаптации, к заданиям по компиляции финансовой информации, не относящейся к финансовой информации прошедших периодов, а также к заданиям по компиляции нефинансовой информации. Далее в настоящем МССУ «финансовой информацией» называется «финансовая информация прошедших периодов» (см. пункты A3–A4).
3. Если практикующий специалист получает запрос на оказание руководству содействия в подготовке и представлении финансовой информации, то может потребоваться надлежащее рассмотрение вопроса о том, должно ли данное задание быть выполнено в соответствии с настоящим МССУ. К числу факторов, указывающих на целесообразность применения настоящего стандарта, включая подготовку отчетности на основании настоящего МССУ, относятся вопросы о том, действительно ли:
  - раскрытие финансовой информации предусмотрено положениями применимых законов или нормативных актов, и должна ли она размещаться в открытом доступе;
  - внешние стороны, кроме предполагаемых пользователей финансовой информации, могут ассоциировать практикующего специалиста с такой финансовой отчетностью, и существует риск того, что степень участия такого специалиста в подготовке данной информации может быть неверно воспринята, например:
    - если финансовая информация предназначена для использования сторонами, кроме руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, или может быть предоставлена в пользу сторон или получена сторонами, не являющимися ее предполагаемыми пользователями;
    - если имя практикующего специалиста ассоциируется с финансовой информацией (см. пункт A5).

### **Взаимосвязь с МСКК 1<sup>1</sup>**

<sup>1</sup> Международный стандарт контроля качества (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».

4. В обязанности аудиторской организации входит разработка и внедрение систем контроля качества, политики и процедур. Действие МСКК 1<sup>2</sup> распространяется на организации профессиональных бухгалтеров применительно к заданиям по компиляции. Положения настоящего МССУ, касающиеся контроля качества на уровне отдельных заданий по компиляции, разработаны исходя из того, что аудиторская организация обязана соблюдать требования МСКК 1 или иные требования, которые являются не менее строгими (см. пункты А6–А11).

#### Задание по компиляции

5. Руководство может направить практикующему профессиональному бухгалтеру запрос на оказание содействия в подготовке и представлении финансовой информации организации. Ценность выполнения задания по компиляции в соответствии с настоящим МССУ для пользователей финансовой информации обусловлена применением профессиональных знаний, опыта и навыков практикующего специалиста в области ведения бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности с учетом соблюдения профессиональных стандартов, включая соответствующие этические требования, а также четким информированием соответствующих лиц о характере и объеме участия практикующего специалиста в подготовке скомпилированной финансовой информации (см. пункты А12–А15).
6. Поскольку задание по компиляции не является заданием, обеспечивающим уверенность, то такое задание не требует от практикующего специалиста подтверждения точности или полноты информации, предоставляемой руководством для целей компиляции, или иного сбора доказательств для выражения аудиторского мнения или формирования вывода по результатам обзорной проверки относительно подготовки финансовой информации.
7. Руководство продолжает нести ответственность за финансовую информацию и исходные данные, на основе которых она подготовлена и представлена. Такая ответственность предполагает применение руководством суждения, необходимого для подготовки и представления финансовой информации, включая отбор и применение соответствующих принципов учетной политики, а также (по мере необходимости) расчет обоснованных оценочных значений (см. пункты А12–А13).
8. Настоящий МССУ не определяет обязанностей руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, и не имеет приоритета над законами и нормативными актами, регламентирующими их обязанности. Задание, выполняемое в соответствии с настоящим стандартом, осуществляется при допущении, что руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, согласовали определенные обязанности, которые являются основополагающими для выполнения задания по компиляции (см. пункты А12–А13).
9. Финансовая информация, в отношении которой выполняется задание по компиляции, может потребоваться для различных целей, в том числе:
- (а) для выполнения требований по регулярному представлению обязательной финансовой отчетности, устанавливаемых законом или нормативным актом;
  - (б) для целей, не связанных с представлением обязательной финансовой отчетности на основании соответствующих положений закона или нормативного акта, например:
    - для руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, – отчетности, подготовленной на основе информации, отвечающей их конкретным целям (например, при подготовке финансовой отчетности для служебного пользования);
    - в отношении периодической финансовой отчетности, составляемой для внешних пользователей на основе соглашения или иной формы договоренности (например, финансовая информация, передаваемая финансирующему органу в подтверждение обоснованности предоставления или продолжения предоставления дотаций или грантов);
    - для целей сделки, например, в качестве обоснования операции, влекущей изменения в структуре собственности или структуре финансирования (например, при слиянии или приобретении).

<sup>2</sup> МСКК 1, пункт 4.



10. Для подготовки и представления финансовой информации могут использоваться различные концепции подготовки финансовой отчетности: от простых принципов подготовки финансовой отчетности конкретной организации до общепринятых стандартов финансовой отчетности. Выбор руководством той или иной концепции подготовки финансовой отчетности для составления и представления финансовой информации обусловлен характером деятельности организации и предполагаемым использованием такой информации (см. пункты А16–А18).

#### Область применения настоящего МССУ

11. В настоящем стандарте перечислены цели, которые практикующий специалист намерен достичь путем соблюдения содержащихся в нем требований. Указанные цели разъясняют контекст, в котором такие требования были определены, и призваны помочь практикующему специалисту понять задачи, которые должны быть решены при выполнении задания по компиляции.
12. В данном МССУ приводятся требования, описываемые при помощи глаголов «должен (должна, должны)» и «обязан (обязана, обязаны)», которые призваны обеспечить достижение практикующим специалистом поставленных целей.
13. Кроме того, в настоящем МССУ содержатся материалы для изучения, определения, руководство по применению и прочие пояснительные материалы, которые обеспечивают должный уровень понимания его сути.
14. Руководство по применению и прочие пояснительные материалы более подробно разъясняют требования и содержат указания по их соблюдению. Хотя такие указания сами по себе не носят обязательного характера, они играют важную роль в надлежащем выполнении требований. Руководство по применению и прочие пояснительные материалы также могут способствовать получению исходной информации по вопросам, рассматриваемым в настоящем МССУ, которая обеспечит должный уровень соблюдения требований.

#### Дата вступления в силу

15. Настоящий МССУ вступает в силу в отношении отчетов о выполнении заданий по компиляции от 1 июля 2013 года или после этой даты.

#### Цели

16. При выполнении задания по компиляции в соответствии с настоящим МССУ цели практикующего специалиста заключаются в следующем:
- (а) применять профессиональный опыт в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности для оказания руководству содействия в подготовке и представлении финансовой информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности на основании предоставленной руководством информации;
  - (б) представлять отчетность в соответствии с требованиями настоящего МССУ.

#### Определения

17. Словарь терминов, который приводится в Сборнике<sup>3</sup> (Словарь), содержит термины, определяемые в настоящем МССУ, а также разъяснения других используемых в нем терминов, с целью обеспечить их последовательную интерпретацию. Для целей настоящего МССУ следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (а) *Применимая концепция подготовки финансовой отчетности* – концепция подготовки финансовой отчетности, принятая руководством, а также, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, используемая при подготовке финансовой информации; эта концепция является приемлемой с точки зрения характера организации и цели подготовки финансовой отчетности или ее использование требуется законами или нормативными актами (см. пункты А30–А32).

<sup>3</sup> Словарь терминов, относящихся к Международным стандартам, опубликованным Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность в составе *Сборника международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг* (Сборник), опубликованный Международной федерацией бухгалтеров.

- (b) *Задание по компиляции* – задание, в рамках которого практикующий специалист применяет знания и опыт в области бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности для оказания содействия руководству в подготовке и представлении финансовой информации организации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности и представляет отчет в соответствии с требованиями настоящего МССУ. В рамках настоящего стандарта термины «компилировать», «компиляция» и «скомпилированный» используются в таком контексте.
- (c) *Руководитель задания* – партнер или иной сотрудник аудиторской организации, который отвечает за задание и его выполнение, а также за выпускаемый от имени аудиторской организации отчет и которому предоставлены, если необходимо, надлежащие полномочия профессиональной организацией, юридическим лицом или органом регулирования.
- (d) *Рабочая 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. Этот термин не относится к внешним экспертам, привлеченным аудиторской организацией, или организации, входящей в сеть.
- (e) *Искажение* – расхождение между суммой, классификацией, представлением или раскрытием статьи финансовой информации и суммой, классификацией, представлением или раскрытием статьи, которые требуются в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Искажения могут быть следствием недобросовестных действий или ошибок.
- Если финансовая информация подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, к искажениям также будут относиться те неотраженные корректировки сумм, классификаций, представления или раскрытия информации, которые, согласно суждению практикующего специалиста, необходимы для того, чтобы финансовая информация была представлена достоверно во всех существенных аспектах или давала правдивое и достоверное представление.
- (f) *Практикующий специалист* – практикующий профессиональный бухгалтер, выполняющий задание по компиляции финансовой информации. Под этим термином понимается руководитель задания или другие члены рабочей группы либо, в соответствующих случаях, аудиторская организация. Если в настоящем МССУ в явной форме предусмотрено, что определенное требование или определенная обязанность должны быть выполнены руководителем задания, используется не термин «практикующий специалист», а термин «руководитель задания». Под терминами «руководитель задания» и «аудиторская организация» в соответствующих случаях следует понимать эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе.
- (g) *Соответствующие этические требования* – этические требования, которые обязана соблюдать рабочая группа при выполнении заданий по компиляции финансовой информации. Эти требования обычно включают части А и Б Кодекса этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), за исключением разделов 290 «Независимость: аудиторские задания и задания по обзорной проверке» и 291 «Независимость: прочие задания, обеспечивающие уверенность» части Б), а также более строгие национальные требования (см. пункт А21).

## Требования

### Выполнение задания по компиляции в соответствии с настоящим стандартом

18. Практикующий специалист обязан в полном объеме ознакомиться с текстом настоящего МССУ, включая руководство по применению и прочие пояснительные материалы, чтобы понять цели стандарта и обеспечить надлежащее соблюдение установленных им требований.

### Соблюдение значимых требований

19. Практикующий специалист обязан соблюсти каждое требование настоящего МССУ, кроме случаев, когда то или иное требование не относится к заданию по компиляции, например, если обстоятельства, изложенные в требовании, не имеют отношения к данному заданию.

20. Практикующий специалист не должен указывать факт соблюдения требований настоящего МССУ, за исключением случаев, когда он соблюдал все требования данного стандарта, применимые к заданию по компиляции.

#### **Этические требования**

21. Практикующий специалист обязан соблюдать соответствующие этические требования (см. пункты A19–A21).

#### **Профессиональное суждение**

22. При выполнении задания по компиляции практикующий специалист обязан применять профессиональное суждение (см. пункты A22–A24).

#### **Контроль качества на уровне задания**

23. Руководитель задания несет ответственность:
- (a) за обеспечение в целом качества каждого задания по компиляции, на которое он назначен;
  - (b) выполнение задания в соответствии с требованиями политики и процедур контроля качества аудиторской организации посредством следующего (см. пункт A25):
    - (i) проведение надлежащих процедур в отношении принятия и продолжения отношений с клиентами и принятия и выполнения конкретных заданий (см. пункт A26);
    - (ii) получение подтверждения того, что рабочая группа в целом обладает надлежащей квалификацией и способностями для выполнения задания по компиляции;
    - (iii) повышенное внимание к признакам невыполнения членами рабочей группы соответствующих этических требований и определение надлежащих действий, если руководитель задания получит информацию, указывающую на невыполнение членами рабочей группы соответствующих этических требований (см. пункт A27);
    - (iv) руководство, надзор и выполнение задания на основании профессиональных стандартов и соответствующих законодательных и нормативных требований;
    - (v) принятие ответственности за надлежащее ведение документации по заданию.

#### **Принятие и продолжение задания**

##### *Продолжение отношений с клиентами, принятие задания и согласование условий выполнения задания*

24. Практикующий специалист не должен принимать задание, предварительно не согласовав условия его выполнения с руководством и заказчиком задания (если отличается от руководства), в том числе:
- (a) предполагаемое использование и распространение финансовой информации, а также ограничения на ее использование и распространение, если это применимо (см. пункты A20, A28–A29, A32–A33);
  - (b) указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности (см. пункты A20, A30–A33);
  - (c) цель и объем задания по компиляции (см. пункт A20);
  - (d) обязанности практикующего специалиста, включая требование о выполнении соответствующих этических требований (см. пункт A20);
  - (e) обязанности руководства в отношении (см. пункты A34–A36):
    - (i) финансовой информации, ее подготовки и представления в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, которая является приемлемой с учетом предполагаемого использования финансовой информации и предполагаемых пользователей;
    - (ii) точности и полноты данных бухгалтерского учета, документов, пояснений и прочей информации, предоставляемой руководством для выполнения задания по компиляции;

- (iii) суждений, необходимых для подготовки и представления финансовой информации, включая те, в отношении которых практикующий специалист может оказывать содействие при выполнении задания по компиляции (см. пункт А22);
  - (f) предполагаемые форма и содержание отчета практикующего специалиста.
25. Практикующий специалист обязан отразить согласованные условия выполнения задания в письме-соглашении об условиях задания или иной приемлемой форме письменного соглашения до начала выполнения задания (см. пункты А37–А39).

#### *Повторные задания*

26. При выполнении повторных заданий по компиляции практикующий специалист обязан оценить, есть ли необходимость в пересмотре условий задания, в том числе в изменении условий принятия задания, и нужно ли еще раз напомнить руководству о действующих условиях задания (см. пункт А40).

#### **Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление**

27. В процессе выполнения задания по компиляции практикующий специалист обязан своевременно сообщать руководству или лицам, отвечающим за корпоративное управление, в зависимости от ситуации, обо всех обстоятельствах, касающихся задания по компиляции, которые, по его профессиональному суждению, требуют особого внимания руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункт А41).

#### **Выполнение задания**

##### *Получение понимания практикующим специалистом*

28. Практикующий специалист должен получить понимание следующих вопросов в степени, достаточной для выполнения задания по компиляции (см. пункты А42–А44):
- (a) деятельность и операции организации, включая системы бухгалтерского учета и данные бухгалтерского учета организации;
  - (b) применимая концепция подготовки финансовой отчетности, включая ее применение в той отрасли, в которой работает организация.

##### *Компиляция финансовой информации*

29. Практикующий специалист должен произвести компиляцию финансовой информации с использованием предоставленных руководством данных бухгалтерского учета, документов, пояснений и прочей информации, включая значимые суждения.
30. Практикующий специалист обязан обсудить с руководством или, если применимо, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, те значимые суждения, в получении которых практикующий специалист оказывал содействие в ходе компиляции финансовой информации (см. пункт А45).
31. До завершения выполнения задания по компиляции практикующий специалист обязан ознакомиться со скомпилированной финансовой информацией с учетом своего представления о деятельности и операциях организации и о применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт А46).
32. Если при выполнении задания по компиляции практикующему специалисту становится известно о неполноте, неточности или ином неудовлетворительном состоянии предоставленных руководством для целей задания по компиляции данных бухгалтерского учета, документов, пояснений и прочей информации, включая значимые суждения, практикующий специалист обязан донести этот факт до сведения руководства и запросить дополнительную или уточненную информацию.
33. Если практикующий специалист не может завершить задание по причине непредоставления руководством запрошенных данных бухгалтерского учета, документов, пояснений или прочей информации, включая значимые суждения, то практикующий специалист должен отказаться от задания и сообщить руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, о причинах такого отказа (см. пункт А52).

34. Если в ходе выполнения задания практикующему специалисту становится известно, что:
- (a) скомпилированная финансовая информация не содержит надлежащих ссылок или описания применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт A47);
  - (b) для целей недопущения существенного искажения финансовой информации необходимо внести изменения в скомпилированную финансовую информацию (см. пункты A48–A50);
  - (c) скомпилированная финансовая информация вводит в заблуждение (см. пункт A51),
- практикующий специалист обязан предложить руководству внести соответствующие изменения.
35. Если руководство отклоняет или не разрешает практикующему специалисту внести предполагаемые изменения в скомпилированную финансовую информацию, то практикующий специалист обязан отказаться от задания и сообщить руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, о причинах такого отказа (см. пункт A52).
36. Если отказ от задания не возможен, то практикующий специалист должен определить объем профессиональной и юридической ответственности с учетом сложившихся обстоятельств.
37. Практикующий специалист должен получить от руководства или, если применимо, лиц, отвечающих за корпоративное управление, подтверждение того, что они приняли на себя ответственность за окончательный вариант скомпилированной финансовой информации (см. пункт A62).

#### Документация

38. В документацию по заданию практикующий специалист должен включить (см. пункты A53–A55):
- (a) значимые вопросы, возникающие в ходе выполнения задания по компиляции, и способ решения им данных вопросов;
  - (b) сведения о том, каким образом скомпилированная финансовая информация согласуется с исходными данными, документами, пояснениями и прочей информацией, предоставленной руководством;
  - (c) копию окончательного варианта скомпилированной финансовой информации, за содержание которой руководство или, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, приняли на себя ответственность, и отчет практикующего специалиста (см. пункт A62).

#### Отчет практикующего специалиста

39. Важной задачей подготовки отчета практикующего специалиста является четкое информирование о характере задания по компиляции, а также о функции и обязанностях практикующего специалиста в рамках выполнения данного задания. Отчет практикующего специалиста не является способом выражения мнения или формирования вывода относительно финансовой информации в той или иной форме.
40. Отчет практикующего специалиста по результатам выполнения задания по компиляции должен быть оформлен в письменном виде и содержать следующие элементы (см. пункты A56–A57, A63):
- (a) наименование отчета;
  - (b) адресат или адресаты в соответствии с условиями задания (см. пункт A58);
  - (c) заявление о том, что практикующий специалист осуществил компиляцию финансовой информации на основе предоставленной руководством информации;
  - (d) описание ответственности руководства или, если применимо, лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении задания по компиляции применительно к финансовой информации;
  - (e) определение применимой концепции подготовки финансовой отчетности и, если используется концепция специального назначения, описание или ссылка на описание такой концепции специального назначения в финансовой информации;

- (f) указание на состав финансовой информации, включая наименование каждого элемента финансовой информации, если она содержит более одного элемента, и даты финансовой информации или периода, к которому она относится;
  - (g) описание обязанностей практикующего специалиста в части компиляции финансовой информации, включая указание на то, что задание было выполнено в соответствии с настоящим МССУ и что практикующий специалист выполнил соответствующие этические требования;
  - (h) описание того, что считается заданием по компиляции в соответствии с настоящим МССУ;
  - (i) пояснения о том, что:
    - (i) поскольку задание по компиляции не является заданием, обеспечивающим уверенность, практикующий специалист не обязан подтверждать точность или полноту информации, предоставляемой руководством для целей компиляции;
    - (ii) в связи с этим практикующий специалист не выражает мнения или вывода по результатам аудита или обзорной проверки о том, подготовлена ли финансовая информация в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности или нет;
  - (j) если финансовая информация подготовлена с использованием концепции специального назначения, необходим пункт с пояснениями (см. пункты А59–А61):
    - (i) указывающий на цель подготовки финансовой информации и (по мере необходимости) на ее предполагаемых пользователей или содержащий ссылку на примечание к финансовой информации, в котором раскрывается данная информация;
    - (ii) указывающий получателям отчета на то, что финансовая информация подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения, в связи с чем информация может оказаться непригодной для иных целей;
  - (k) дата подготовки отчета практикующего специалиста;
  - (l) подпись практикующего специалиста;
  - (m) адрес практикующего специалиста.
41. В качестве даты составления отчета практикующий специалист должен указать дату завершения выполнения им задания по компиляции в соответствии с настоящим МССУ (см. пункт А62).

\*\*\*

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

### **Сфера применения настоящего стандарта**

#### *Общие требования* (см. пункт 1)

- A1. В отношении задания по компиляции, в котором заказчиком задания является лицо, отличное от руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, настоящий МССУ может применяться с учетом соответствующей адаптации.
- A2. Участие практикующего специалиста в предоставлении услуг или совершении действий в ходе оказания руководству организации содействия в подготовке и представлении финансовой информации организации может принимать различные формы. Если практикующий специалист привлекается для оказания организации таких услуг на основании настоящего МССУ, то факт того, что данный практикующий специалист ассоциируется с финансовой информацией, должен быть зафиксирован в отчете практикующего специалиста, предоставляемом в отношении задания по форме, предусмотриваемой настоящим стандартом. Отчет практикующего специалиста содержит однозначное утверждение практикующего специалиста о соблюдении настоящего МССУ.

*Применение МССУ к заданиям по компиляции, не относящимся к финансовой информации прошедших периодов (см. пункт 2)*

- А3. Настоящий стандарт действует применительно к заданиям, в рамках которых практикующий специалист оказывает руководству содействие в подготовке и представлении финансовой информации прошедших периодов. Однако данный МССУ также может применяться (с учетом необходимой адаптации) в случае привлечения практикующего специалиста к оказанию руководству содействия в подготовке и представлении прочей финансовой информации. В качестве примеров такой информации можно привести:
- проформу финансовой информации;
  - прогнозную финансовую информацию, включая финансовые бюджеты или прогнозы.
- А4. Кроме того, практикующие специалисты могут выполнять задания по оказанию руководству содействия в подготовке и представлении нефинансовой информации, например, отчетности по объемам выбросов парниковых газов, статистических или иных информационных отчетов. В данных обстоятельствах практикующий специалист может в соответствующих случаях применять настоящий МССУ, с учетом необходимой адаптации, к указанным видам заданий.

*Особенности применения настоящего МССУ (см. пункт 3)*

- А5. Обязательное применение настоящего стандарта может быть предусмотрено национальными требованиями в отношении заданий, в рамках которых практикующие специалисты оказывают услуги, относящиеся к подготовке и представлению финансовой информации организации (например, в отношении финансовой отчетности прошедших периодов, необходимой для подачи в государственные органы). Даже если обязательное применение не предусмотрено законом или нормативным актом, действующими профессиональными стандартами или иными руководящими документами, практикующий специалист, тем не менее, может прийти к выводу об уместности настоящего МССУ в сложившихся обстоятельствах.

*Взаимосвязь с МСКК 1 (см. пункт 4)*

- А6. МСКК 1 посвящен обязанностям аудиторской организации по разработке и применению собственной системы контроля качества в отношении заданий по оказанию сопутствующих услуг, в том числе заданий по компиляции. Такие обязанности направлены на разработку:
- системы контроля качества аудиторской организации;
  - сопутствующей политики аудиторской организации, нацеленной на достижение цели применения системы контроля качества, а также процедур реализации и контроля за соблюдением такой политики.
- А7. В соответствии с МСКК 1 аудиторская организация несет ответственность по разработке и применению системы контроля качества для обеспечения обоснованной уверенности в том, что:
- (a) аудиторская организация и ее сотрудники соблюдают профессиональные стандарты, применимые законодательные и нормативные требования;
  - (b) отчеты, выпускаемые аудиторской организацией или руководителями задания, являются надлежащими в сложившихся обстоятельствах<sup>4</sup>.
- А8. Юрисдикция, не принявшая МСКК 1 в отношении заданий по компиляции, может установить собственные требования по контролю качества в аудиторских организациях, выполняющих такие задания. Положения настоящего МССУ, касающиеся контроля качества на уровне задания, разработаны исходя из того, что принятые требования по контролю качества являются не менее строгими, чем требования МСКК 1. Это обеспечивается тогда, когда данные требования устанавливают обязательства аудиторской организации по достижению целей, указанных в требованиях МСКК 1, в том числе обязательство по разработке системы контроля качества, включая политику и процедуры, касающиеся каждого из следующих элементов:
- ответственность руководства за качество внутри аудиторской организации;
  - соответствующие этические требования;

<sup>4</sup> МСКК 1, пункт 11.

- принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение конкретных заданий;
- кадровые ресурсы;
- выполнение задания;
- мониторинг.

A9. В контексте системы контроля качества аудиторской организации рабочие группы несут ответственность за внедрение процедур контроля качества применительно к заданию.

A10. Если предоставляемая аудиторской организацией или прочими сторонами информация не указывает на иное, то рабочая группа вправе полагаться на систему контроля качества аудиторской организации. Например, рабочая группа может полагаться на систему контроля качества аудиторской организации в отношении:

- профессиональной компетентности, обеспечиваемой программами подбора персонала и обучения;
- сохранения отношений с клиентами посредством систем принятия и продолжения отношений с клиентами;
- соблюдения законодательных и нормативных требований за счет процесса мониторинга.

При анализе недостатков системы контроля качества аудиторской организации, которые могут негативно повлиять на выполнение задания по компиляции, руководитель задания может рассмотреть вопрос о тех мерах, принимаемых аудиторской организацией для их устранения, которые руководитель задания сочтет достаточными в рамках данного задания по компиляции.

A11. Недостаток системы контроля качества аудиторской организации не всегда указывает на то, что задание по компиляции выполнено с нарушением профессиональных стандартов, применимых законодательных или нормативных требований либо что отчет практикующего специалиста является ненадлежащим.

#### **Задание по компиляции**

*Использование терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» (см. пункты 5, 7–8)*

A12. Соответствующие обязанности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, различаются в зависимости от юрисдикции и вида организации. Данные различия определяют порядок применения практикующим специалистом требований настоящего МССУ в отношении руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление. Следовательно, фраза «руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление», используемая в различных частях настоящего стандарта, призвана обратить внимание практикующего специалиста на тот факт, что в зависимости от окружения организации могут иметь место разные структуры и формы руководства и управления.

A13. Различные обязанности по подготовке финансовой информации и финансовой отчетности распределяются между руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, в зависимости от таких факторов, как:

- ресурсы и структура организации;
- соответствующие функции руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление внутри организации, установленные действующими положениями закона или нормативного акта, либо, если организация не является регулируемой, официально закрепленными договоренностями в части управления или подотчетности организации (например, в соответствии с договором, учредительными или иными документами, посредством которых учреждена организация).

Во многих малых организациях функции руководства и управления организацией часто бывают не разделены, или лица, отвечающие за корпоративное управление, также участвуют в управлении организацией. Во многих других случаях, особенно в более крупных организациях, руководство отвечает за ведение дел, текущую деятельность организации и представление соответствующей отчетности, а лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют надзор за действиями руководства. В более крупных организациях лица, отвечающие за



корпоративное управление, зачастую несут или принимают на себя ответственность за утверждение финансовой информации организации, особенно если она предназначена для внешних пользователей. В крупных организациях подгруппа лиц, отвечающих за корпоративное управление, например, аудиторский комитет, нередко выполняет определенные надзорные функции. В ряде стран подготовка финансовой отчетности организации в соответствии с определенной концепцией относится к сфере ответственности лиц, отвечающих за корпоративное управление, тогда как в других странах эта функция закреплена за руководством.

*Участие в прочих действиях в связи с подготовкой и представлением финансовой информации (см. пункт 5)*

- A14. Объем задания по компиляции зависит от обстоятельств его выполнения. Вместе с тем задание в любом случае предполагает оказание руководству содействия в подготовке и представлении финансовой информации организации в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности на основании предоставленной руководством информации. Предметом некоторых заданий по компиляции становится уже подготовленная руководством финансовая информация, которая может быть оформлена в виде проекта или предварительного документа.
- A15. В дополнение к выполнению задания по компиляции практикующий специалист может также привлекаться для совершения некоторых иных действий от имени руководства. Например, практикующий специалист может дополнительно получить запрос на сбор, классификацию и обобщение исходных данных бухгалтерского учета организации, а также на их обработку для получения данных бухгалтерского учета вплоть до составления оборотно-сальдовой ведомости. В таком случае оборотно-сальдовая ведомость используется в качестве исходной информации, на основе которой практикующий специалист может произвести компиляцию финансовой информации, к которой относится задание по компиляции, в соответствии с настоящим МССУ. Чаще всего так происходит в малых организациях, не имеющих хорошо организованных систем ведения учета, или в организациях, предпочитающих передавать задачи по подготовке данных бухгалтерского учета внешним подрядчикам. Настоящий стандарт не распространяется на дополнительные действия, которые могут быть совершены практикующим специалистом при оказании руководству содействия по другим вопросам, до компиляции финансовой отчетности организации.

*Концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 10)*

- A16. Финансовая информация может быть подготовлена в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, предназначенной для удовлетворения:
- стандартных потребностей широкого круга пользователей в финансовой информации (концепция подготовки финансовой отчетности общего назначения);
  - потребностей определенных пользователей в финансовой информации (концепция подготовки финансовой отчетности специального назначения).
- Требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности определяют форму и содержание финансовой информации. В ряде случаев концепция подготовки финансовой отчетности может называться «принципом подготовки финансовой отчетности».
- A17. Примерами общепринятых концепций подготовки финансовой отчетности общего назначения являются:
- Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и установленные национальные стандарты финансовой отчетности, применимые к организациям, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам;
  - Международные стандарты финансовой отчетности для малых и средних организаций (МСФО для МСО) и установленные национальные стандарты финансовой отчетности, применимые к малым и средним организациям.
- A18. Примерами концепций подготовки финансовой отчетности специального назначения, которые могут использоваться в зависимости от конкретной цели подготовки финансовой информации, являются:
- налоговые принципы бухгалтерского учета в той или иной юрисдикции для подготовки финансовой информации с целью исполнения обязательств по соблюдению требований налогового законодательства;

- для организаций, которые не обязаны использовать установленную концепцию подготовки финансовой отчетности:
  - основные принципы бухгалтерского учета, используемые в отношении финансовой информации конкретной организации, которые являются уместными в отношении предполагаемого использования финансовой информации и обстоятельств деятельности организации (например, использование кассового метода бухгалтерского учета с отдельными начислениями, такими как дебиторская и кредиторская задолженность, на основе которого подготавливаются баланс и отчет о прибылях и убытках, или использование установленной концепции подготовки финансовой отчетности, адаптированной к конкретной цели подготовки финансовой информации);
  - кассовый метод учета, результатом которого становится подготовка отчета о движении денежных средств (например, с целью распределения положительной разницы денежных поступлений и выплат между собственниками арендуемого имущества или с целью отражения в учете движений наличных денежных средств).

#### Этические требования (см. пункт 21)

A19. Часть А Кодекса СМСЭБ устанавливает основополагающие принципы профессиональной этики, которым должны следовать практикующие специалисты, и составляет концептуальную основу применения таких принципов. К числу основополагающих принципов относятся:

- (a) честность;
- (b) объективность;
- (c) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- (d) конфиденциальность;
- (e) профессиональное поведение.

Часть Б Кодекса СМСЭБ наглядно демонстрирует, каким образом должна применяться концептуальная основа в тех или иных ситуациях. В рамках выполнения положений Кодекса СМСЭБ необходимо выявлять и надлежащим образом рассматривать риски несоблюдения практикующим специалистом соответствующих этических требований.

#### Особенности деловой этики в отношении ассоциированности практикующего специалиста с финансовой информацией (см. пункты 21, 24(a)–(d))

A20. В соответствии с Кодексом СМСЭБ<sup>5</sup> при применении принципа честности недопустимо, чтобы профессиональный бухгалтер намеренно ассоциировался с заключениями и отчетами, декларациями, сообщениями или прочей информацией, если он считает, что такая информация:

- (a) содержит существенные искажения или вводящие в заблуждение заявления;
- (b) содержит небрежно подготовленные заявления или сведения;
- (c) содержит упущения или не раскрывает сведений, которые должны быть раскрыты, если такие упущения или нераскрытие вводят в заблуждение.

Если профессиональному бухгалтеру становится известно о своей ассоциированности с такой информацией, то в соответствии с Кодексом СМСЭБ он обязан принять меры по устранению такой ассоциированности.

#### Независимость (см. пункты 17(g), 21)

A21. Несмотря на то, что разделы 290 «Независимость: аудиторские задания и задания по обзорной проверке» и 291 «Независимость: прочие задания, обеспечивающие уверенность» в Части Б Кодекса СМСЭБ не распространяются на задания по компиляции, требования или правила раскрытия, относящиеся к независимости, могут быть установлены национальными кодексами деловой этики, положениями законов или нормативных актов.

<sup>5</sup> Кодекс СМСЭБ, Часть А, пункт 110.2.

**Профессиональное суждение (см. пункты 22, 24(e)(iii))**

A22. Профессиональное суждение составляет основу надлежащего выполнения задания по компиляции. Столь значимая роль обусловлена тем, что интерпретация соответствующих этических требований и требований настоящего МССУ, а также необходимость принятия обоснованных решений в ходе выполнения задания по компиляции предполагают применение к фактам и обстоятельствам выполняемого задания соответствующих профессиональных знаний и опыта. В частности, профессиональное суждение необходимо при оказании руководству организации содействия в принятии решений относительно:

- приемлемости концепции подготовки финансовой отчетности, которую надлежит использовать при подготовке и представлении финансовой информации организации, с учетом предполагаемого использования и круга предполагаемых пользователей финансовой информации;
- использования применимой концепции подготовки финансовой отчетности, включая:
  - выбор соответствующей учетной политики в рамках данной концепции;
  - разработку оценочных значений, необходимых для подготовки и представления финансовой информации в соответствии с данной концепцией;
  - подготовку и представление финансовой информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Практикующий специалист оказывает руководству содействие только при условии, что руководство или, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, понимают суть значимых суждений, которые отражены в финансовой информации, и принимают на себя ответственность за них.

A23. Профессиональное суждение предполагает применение соответствующих умений, знаний и навыков (в контексте настоящего МССУ – стандартов ведения бухгалтерского учета и этических стандартов) в процессе принятия обоснованных решений о планах действий, уместных в обстоятельствах задания по компиляции финансовой информации.

A24. Профессиональное суждение по отдельным заданиям выносится на основе фактов и обстоятельств, известных практикующему специалисту по состоянию на дату составления им своего отчета о задании, включая:

- знания, полученные в ходе выполнения для организации других заданий, если применимо (например, при оказании налоговых услуг);
- представление практикующего специалиста о деятельности организации, в том числе о ее системе ведения бухгалтерского учета, а также об использовании применимой концепции подготовки финансовой отчетности в той отрасли, в которой работает организация;
- степень, в которой подготовка и представление финансовой информации требуют вынесения руководством суждения.

**Контроль качества на уровне задания (см. пункт 23(b))**

A25. Действия руководителя задания и соответствующие сообщения для других членов рабочей группы при принятии ответственности за качество каждого задания в целом подчеркивают важность для достижения высокого качества задания:

- (a) выполнения работы в соответствии с профессиональными стандартами, нормативными и законодательными требованиями;
- (b) безусловное соблюдение требования политики контроля качества и применимых процедур организации по контролю качества; и
- (c) составления практикующим специалистом отчета о задании в соответствии с настоящим МССУ.

*Принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение заданий по компиляции финансовой информации (см. пункт 23(b)(i))*

A26. МСКК 1 содержит требование по получению аудиторской организацией такой информации, которую она сочтет необходимой в сложившихся обстоятельствах, до принятия задания в

отношении нового клиента, при принятии решения о целесообразности продолжения существующего задания, а также при рассмотрении вопроса о принятии нового задания в отношении существующего клиента. К информации, которая способствует принятию руководителем задания решения о целесообразности принятия или продолжения отношений с клиентами и принятия и выполнения заданий по компиляции финансовой информации, может относиться информация в отношении честности основных собственников, ключевых руководителей и лиц, отвечающих за корпоративное управление. Если руководитель задания имеет основания сомневаться в честности руководства в степени, способной негативно повлиять на выполнение задания, принятие задания может оказаться нецелесообразным.

*Соблюдение соответствующих этических требований при выполнении задания (см. пункт 23(b)(iii))*

A27. МСКК 1 содержит описание обязанностей аудиторской организации по разработке политики и процедур, предназначенных для обеспечения разумной уверенности в соблюдении аудиторской организацией и ее сотрудниками соответствующих этических требований. Настоящий МССУ предусматривает обязанности руководителя задания в отношении соблюдения его рабочей группой соответствующих этических требований.

### **Принятие и продолжение задания**

*Определение предполагаемого использования финансовой информации (см. пункт 24(a))*

A28. Предполагаемое использование финансовой информации определяется с учетом применимых законов, нормативных актов или иных установленных договоренностей в отношении предоставления финансовой информации организации, а также с учетом потребностей в получении финансовой информации сторонами, которые, будучи внутренними или внешними по отношению к организации, являются предполагаемыми пользователями такой информации. Примером является финансовая информация, которая должна предоставляться организацией в связи с совершением операций или финансированием решений с участием внешних сторон, таких как поставщики, банки или иные лица, предоставляющие финансирование.

A29. Определение практикующим специалистом предполагаемого использования финансовой информации также предполагает получение им представления о таких факторах, как особые цели руководства или, если применимо, лиц, отвечающих за корпоративное управление, которые должны достигаться путем направления запроса на выполнение задания по компиляции, а также целей заказчика задания, если он отличается от указанных выше лиц. Например, финансирующий орган может потребовать предоставления организацией финансовой информации, скомпилированной профессиональным бухгалтером, для получения сведений об определенных аспектах деятельности или операций организации, подготовленных в установленной форме, в обоснование предоставления или продолжения предоставления грантов.

*Определение применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункты 17(a), 24(b))*

A30. Решение о выборе концепции подготовки финансовой отчетности, принимаемое руководством в отношении финансовой информации, обусловлено предполагаемым использованием информации, предусматриваемым согласованными условиями задания и требованиями применимых законов и нормативных актов.

A31. Ниже приведены примеры факторов, указывающих на возможную целесообразность решения вопроса о приемлемости концепции подготовки финансовой отчетности:

- характер деятельности организации, подлежит ли ее деятельность государственному регулированию, например, идет ли речь о коммерческой организации, созданной с целью получения прибыли, государственном учреждении или некоммерческой организации;
- предполагаемое использование финансовой информации и ее предполагаемые пользователи. Например, финансовая информация может предназначаться для широкого круга пользователей, руководства или определенных внешних пользователей с определенной целью, указываемой при согласовании условий выполнения задания по компиляции;
- является ли применимая концепция подготовки финансовой отчетности предписываемой или определяемой в рамках применимого закона, нормативного акта, в договорном порядке или посредством иного соглашения с третьим лицом либо на основании

договоренностей о порядке корпоративного управления и подотчетности, добровольно принимаемых организацией;

- характер и форма финансовой информации, подлежащей подготовке и представлению в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, например, полный комплект финансовой отчетности, отдельные формы финансовой отчетности или финансовая информация, представленная в ином формате, согласованном сторонами договора или иной формы соглашения.

Соответствующие факторы в случае предназначения финансовой информации для определенной цели (см. пункт 24(а)–(b))

A32. Заказчик задания в целом согласует характер и форму финансовой информации, предназначенной для определенного использования, с предполагаемыми пользователями, например, в положениях о финансовой отчетности в договоре или соглашении о предоставлении грантов или, если это необходимо, для обоснования операций или деятельности организации. Соответствующий договор может предусматривать применение установленной концепции подготовки финансовой отчетности, например, концепции подготовки финансовой отчетности общего назначения, созданной уполномоченным или признанным органом по разработке стандартов, в соответствии с законом или нормативным актом. В качестве альтернативы стороны договора могут согласовать использование концепции общего назначения с учетом изменений и дополнений, отвечающих их конкретным потребностям. В этом случае применимая концепция подготовки финансовой отчетности может быть описана в финансовой информации и в отчете практикующего специалиста в качестве положений о финансовой отчетности указанного договора, но не со ссылкой на уточненную концепцию подготовки финансовой отчетности. В указанных случаях, несмотря на то, что границы доступности скомпилированной финансовой информации могут быть расширены, применимая концепция подготовки финансовой отчетности является концепцией специального назначения, а практикующий специалист должен соблюдать соответствующие требования к отчетности, предусмотренные настоящим МССУ.

A33. Если применимая концепция подготовки финансовой отчетности является концепцией специального назначения, то практикующий специалист должен в соответствии с настоящим МССУ отразить любые ограничения по предполагаемому использованию или распространению финансовой информации в письме-соглашении об условиях задания, а в своем отчете указать, что финансовая информация подготовлена с использованием концепции подготовки финансовой отчетности специального назначения и может оказаться непригодной для иных целей.

*Ответственность руководства* (см. пункт 24(е))

A34. На основании настоящего МССУ практикующий специалист должен получить согласие руководства или, если применимо, лиц, отвечающих за корпоративное управление, относительно ответственности руководства как в отношении финансовой информации, так и в отношении задания по компиляции в качестве предварительного условия принятия задания. В малых организациях руководство или, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, могут оказаться недостаточно осведомленными о такой ответственности, в том числе об ответственности, предусмотренной действующим законом или нормативным актом. Для получения обоснованного и взвешенного согласия руководства практикующему специалисту может потребоваться обсуждение данной ответственности с руководством до получения его согласия по этому вопросу.

A35. Если руководство не признает своей ответственности в отношении задания по компиляции, то практикующий специалист не может принять задание и ему надлежит не принимать такого задания, кроме случаев, когда это предусмотрено действующими законами или нормативными актами. В обстоятельствах, когда практикующий специалист все же обязан принять задание по компиляции, ему может потребоваться довести до сведения руководства значимость данных вопросов и их последствия для задания.

A36. Практикующий специалист вправе полагаться на руководство по вопросу своевременного предоставления всей соответствующей точной и полной информации для выполнения задания по компиляции. Форма предоставления руководством информации для целей задания может быть разной в зависимости от обстоятельств выполнения задания. В общем случае к ней относятся данные бухгалтерского учета, пояснения и прочая информация, относящаяся к компиляции финансовой информации на основе применимой концепции подготовки финансовой

отчетности. К предоставляемой информации может, например, относиться информация о допущениях, намерениях или планах руководства в части разработки оценочных значений, необходимых для компилирования информации на основании применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

*Письмо-соглашение об условиях задания или иная форма договора в письменной форме (см. пункт 25)*

A37. В интересах всех сторон – руководства, заказчиков задания, если они отличаются от руководства, и практикующего специалиста – практикующий специалист обязан направить такое письмо-соглашение руководству и, если применимо, заказчикам задания до выполнения задания по компиляции, что позволит не допустить какого бы то ни было недопонимания в отношении условий задания. Письмо-соглашение об условиях задания подтверждает факт принятия практикующим специалистом задания, а также такие аспекты:

- цели и задачи задания, включая понимание сторонами задания того, что оно не является заданием, обеспечивающим уверенность;
- предполагаемое использование и распространение финансовой информации, а также информация о любых ограничениях на ее использование и распространение, если применимо;
- ответственность руководства в отношении задания по компиляции;
- границы ответственности практикующего специалиста, включая тот факт, что он не выражает мнения и вывода по результатам аудита или обзорной проверки финансовой информации;
- форма и содержание отчета о задании, подлежащего подготовке практикующим специалистом.

*Форма и содержание письма-соглашения об условиях задания*

A38. Форма и содержание каждого письма-соглашения об условиях задания могут различаться. Помимо вопросов, которые должны быть отражены в соответствии с требованиями настоящего МССУ, в письме-соглашении об условиях задания также может быть указано следующее:

- договоренность о привлечении к участию в некоторых аспектах задания по компиляции других практикующих специалистов и экспертов;
- вопросы, которые необходимо обсудить с предыдущим практикующим специалистом, если такой был, применительно к заданию, выполняемому впервые;
- возможность того, что руководство или, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, могут получить запрос на письменное подтверждение определенной информации или пояснений, предоставленных практикующему специалисту в устной форме в ходе выполнения задания;
- право собственности на информацию, используемую для целей выполнения задания по компиляции, с различием при этом документов и информации организации, предоставленных для выполнения задания, и документации по заданию практикующего специалиста с учетом действующих законов или нормативных актов;
- запрос к руководству и заказчику задания, если он отличается от руководства, с просьбой подтвердить получение письма-соглашения об условиях задания и согласие с изложенными в нем условиями.

*Пример письма-соглашения об условиях задания*

A39. Пример письма-соглашения об условиях задания по компиляции приводится в Приложении 1 к настоящему МССУ.

*Повторные задания (см. пункт 26)*

A40. Практикующий специалист может принять решение не направлять каждый год новое письмо-соглашение об условиях задания или иной договор в письменной форме. Однако перечисленные ниже факторы могут указывать на то, что пересмотреть условия задания по компиляции или напомнить руководству либо, если применимо, заказчику задания о действующих условиях задания все же необходимо:

- указание на то, что руководство или, если применимо, заказчик задания неверно понимает цели и задачи задания;
- любое пересмотренное или специальное условие задания;
- недавнее изменение в составе высшего руководства организации;
- существенное изменение в структуре собственности организации;
- существенное изменение характера или границ хозяйственной деятельности организации;
- изменение в законодательных или нормативных требованиях, оказывающее влияние на организацию;
- замена применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

**Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт 27)**

A41. Сроки информирования варьируются в зависимости от обстоятельств конкретного задания по компиляции. При принятии решения следует учесть, к примеру, значимость и характер вопроса, а также необходимость принятия руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, мер в связи с этим. Возможно, целесообразно сообщить о значительной трудности, которая возникла в ходе выполнения задания, как можно скорее, если руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, смогут помочь практикующему специалисту в решении этого вопроса.

**Выполнение задания**

*Получение понимания специалистом (см. пункт 28)*

A42. Получение понимания деятельности организации и ее операций, в том числе учетной системы и данных бухгалтерского учета организации, формируется постепенно, в течение всего срока выполнения задания по компиляции. Полученное представление устанавливает критерии, на основе которых практикующий специалист применяет профессиональные суждения в ходе компиляции финансовой информации.

A43. Получение понимания деятельности и операций организации, которое получает практикующий специалист, в любом случае является менее подробным, чем понимание, имеющееся у руководства организации. Такое понимание формируется в объеме, достаточном для компиляции практикующим специалистом финансовой информации в соответствии с условиями задания.

A44. Примерами вопросов, которые практикующий специалист может изучить для формирования собственного понимания деятельности и операций организации и применимой концепции подготовки финансовой отчетности, могут быть следующие:

- размер и сложность структуры организации и ее операций;
- уровень сложности концепции подготовки финансовой отчетности;
- обязательства или требования к финансовой отчетности организации, независимо от того, предусмотрены ли они применимыми законами или нормативными актами, положениями договора или иного соглашения с третьим лицом или добровольными соглашениями относительно финансовой отчетности;
- развитость структуры руководства и корпоративного управления организации в части, касающейся управления и надзора за данными бухгалтерского учета и системами финансовой отчетности, использующимися при подготовке финансовой информации организации;
- уровень развитости и сложности финансовой отчетности организации, ее систем отчетности и соответствующих средств контроля;
- характер активов, обязательств, доходов и расходов организации.

*Компиляция финансовой информации*

Значимые суждения (см. пункт 30)

A45. В ходе некоторых заданий по компиляции практикующий специалист не оказывает руководству содействия в вынесении значимых суждений. В рамках других заданий практикующий специалист может оказывать подобное содействие, например, в отношении необходимого оценочного значения или помогать руководству в рассмотрении соответствующих положений учетной политики. Если такое содействие оказывается, то необходимо провести обсуждение, чтобы руководство и, если применимо, лица, отвечающие за корпоративное управление, понимали суть значимых суждений, которые отражены в финансовой информации, и принимали на себя ответственность за такие суждения.

Изучение финансовой информации (см. пункт 31)

A46. Изучение практикующим специалистом финансовой информации позволяет ему исполнить свои этические обязательства, имеющие отношение к заданию по компиляции.

Предложения о внесении изменений в финансовую информацию

Ссылка или описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 34(a))

A47. В определенных обстоятельствах применимой концепцией подготовки финансовой отчетности может оказаться установленная концепция подготовки финансовой отчетности со значительными отклонениями от нее. Если описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности в составе скомпилированной финансовой информации содержит ссылку на установленную концепцию со значительными отклонениями от нее, то практикующему специалисту может потребоваться решить вопрос о том, не вводит ли данная ссылка на установленную концепцию в заблуждение в тех обстоятельствах, в которых выполняется задание.

Изменения, направленные на недопущение того, чтобы существенные искажения и информация вводили в заблуждение (см. пункты 34(b)–(c))

A48. Подход практикующего специалиста к существенности определяется применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Ряд концепций подготовки финансовой отчетности рассматривают принцип существенности в контексте подготовки и представления финансовой информации. Хотя подход, предусмотренный различными концепциями, может различаться, обычно в них указывается, что:

- искажения, включая пропуски, считаются существенными, если они в отдельности или в совокупности способны, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой информации;
- суждения относительно существенности выносятся с учетом конкретных обстоятельств и зависят от размера или характера искажения либо и того, и другого;
- суждения относительно существенности тех или иных вопросов для пользователей финансовой информации выносятся исходя из общих информационных потребностей данных пользователей как группы. Возможное влияние искажений на отдельных пользователей, чьи потребности могут значительно варьироваться, не учитывается.

A49. Упоминание подобных аспектов в применимой концепции подготовки финансовой отчетности устанавливает критерии для формирования у практикующего специалиста представления о существенности для цели выполнения задания по компиляции. В отсутствие такого упоминания практикующий специалист может использовать указанные выше принципы в качестве основы.

A50. На представление практикующего специалиста о существенности влияет понимание им потребностей пользователей финансовой информации. В связи с этим практикующему специалисту разумно исходить из того, что пользователи:

- обладают достаточными знаниями в области бизнеса, экономической деятельности и бухгалтерского учета, а также желанием изучать финансовую информацию с разумной тщательностью;
- понимают, что подготовка и представление финансовой информации осуществляются с учетом уровней существенности;



- признают неопределенность, связанную с оценкой отдельных показателей, которые основаны на оценочных значениях и суждениях, а также с учетом будущих событий;
- принимают разумные экономические решения на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности.

A51. Применимая концепция подготовки финансовой отчетности может содержать предположение о том, что подготовка финансовой информации осуществляется с учетом допущения о непрерывности деятельности. Если практикующему специалисту становится известно о неопределенности относительно способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, то он может в соответствующих случаях предложить более уместный порядок представления в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности или более уместное раскрытие информации о способности организации продолжать непрерывно свою деятельность для соблюдения положений такой концепции и недопущения того, чтобы финансовая информация вводила в заблуждение.

Условия отказа практикующего специалиста от задания (см. пункты 33, 35)

A52. В обстоятельствах, затрагиваемых требованиями настоящего МССУ, когда необходим отказ от задания, ответственность по информированию руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, о причинах такого отказа представляет собой возможность дать объяснения относительно этических требований практикующего специалиста.

Документация (см. пункт 38)

A53. Документация, предусматриваемая настоящим МССУ, предназначена для достижения нескольких целей, включая следующие:

- отражение вопросов, имеющих отношение к будущим заданиям по компиляции финансовой информации;
- обеспечение подотчетности рабочей группы, в соответствующих случаях, в отношении выполненной работы, включая документирование факта завершения задания.

A54. Кроме того, практикующий специалист может рассмотреть вопрос о включении в документацию по заданию экземпляра оборотно-сальдовой ведомости организации, сводного описания значимых данных бухгалтерского учета или прочей информации, использованной им при выполнении задания по компиляции.

A55. При отражении сопоставления скомпилированной финансовой информации с исходными данными бухгалтерского учета, документами, пояснениями и прочей информацией, предоставленной руководством для цели выполнения задания по компиляции, практикующий специалист может, например, вести план-график, показывающий соотношение между остатками на счете главной книги и скомпилированной финансовой информацией, включая корректирующие бухгалтерские записи или иные изменения в отношении финансовой информации, согласованные в ходе выполнения задания практикующим специалистом с руководством.

Отчет практикующего специалиста (см. пункт 40)

A56. Письменный отчет включает отчеты, подготовленные в бумажном виде, а также отчеты на электронном носителе.

A57. Если практикующему специалисту известно, что скомпилированная финансовая информация и отчет будут включены в документ, содержащий также прочую информацию, например финансовый отчет, практикующий специалист может рассмотреть вопрос о том, чтобы, если позволяет форма представления документа, указать номера страниц, на которых приведена финансовая информация. Это поможет пользователям понять, к какой финансовой информации относится отчет практикующего специалиста.

Адресаты отчета (см. пункт 40(b))

A58. Закон или нормативный акт могут предписывать, кому должен быть адресован отчет практикующего специалиста в той или иной юрисдикции. Как правило, отчет практикующего специалиста адресован стороне, которая привлекла практикующего специалиста на основании условий выполнения задания. Обычно в этом качестве выступает руководство организации.

*Финансовая информация, подготовленная с использованием концепции подготовки финансовой отчетности специального назначения (см. пункт 40(j))*

- A59. В соответствии с настоящим МССУ, если финансовая информация подготовлена с использованием концепции подготовки финансовой отчетности специального назначения, то в своем отчете практикующий специалист должен акцентировать внимание адресатов на такой концепции специального назначения, использованной в отношении финансовой информации, а также указать, что в связи с этим финансовая информация может быть непригодна для иных целей. Данный факт может быть дополнен положением, ограничивающим использование или распространение (либо и то, и другое) отчета практикующего специалиста только кругом предполагаемых пользователей.
- A60. Финансовая информация, подготовленная для определенной цели, может быть получена сторонами, отличными от предполагаемых пользователей, которые могут использовать данную информацию в целях, отличных от целей ее подготовки. Например, регулирующие органы могут потребовать от определенных организаций предоставления финансовой отчетности, подготовленной на основе концепции специального назначения, а также размещения такой отчетности в открытом доступе. Факт расширения доступности финансовой отчетности для сторон, отличных от ее предполагаемых пользователей, не означает, что такая финансовая отчетность становится финансовой отчетностью общего назначения. Отчетность практикующего специалиста, которую необходимо включить в его отчет, должна акцентировать внимание его адресатов на том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения и в связи с этим может быть непригодна для иных целей.

**Ограничение на распространение и использование отчета практикующего специалиста**

- A61. Практикующий специалист может счесть целесообразным указать, что его отчет предназначен только для определенных предполагаемых пользователей финансовой информации. В зависимости от закона или нормативного акта конкретной юрисдикции для этих целей может быть введено ограничение на распространение или использование (либо и на то, и на другое) отчета практикующего специалиста только кругом предполагаемых пользователей.

*Завершение задания по компиляции и проставление даты на отчете практикующего специалиста (см. пункты 37, 38, 41)*

- A62. При завершении задания по компиляции практикующий специалист должен принимать во внимание процедуры, принятые в организации для одобрения финансовой информации руководством или, если применимо, лицами, отвечающими за корпоративное управление. В зависимости от характера и цели финансовой информации могут применяться установленные процедуры одобрения, которым должны следовать руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, или такие процедуры в отношении подготовки и окончательного согласования финансовой информации или финансовой отчетности организации могут быть предусмотрены действующим законом и нормативным актом.

**Примеры отчетов (см. пункт 40)**

- A63. Приложение 2 к настоящему МССУ содержит примеры отчетов практикующего специалиста о заданиях по компиляции, включающие обязательные элементы отчета.

## Приложение 1

(см. пункт А39)

**Пример письма-соглашения об условиях задания по компиляции**

Ниже приведен пример письма-соглашения об условиях задания по компиляции, включающий соответствующие требования и указания, содержащиеся в настоящем МССУ. Настоящее письмо-соглашение не является официально принятой формой и может быть использовано лишь как руководство в связи с положениями настоящего МССУ. В него следует внести изменения с учетом требований и обстоятельств конкретного задания по компиляции финансовой информации. Данное письмо предназначено лишь для компиляции финансовой отчетности за один отчетный период и должно быть соответствующим образом адаптировано, чтобы его можно было использовать для повторяющихся заданий по компиляции в соответствии с настоящим МССУ. Возможно, потребуется прибегнуть к услугам юриста, чтобы определить, насколько это или какое-либо другое письмо подходит.

Настоящее письмо-соглашение об условиях задания подготовлено на основании следующих допущений:

- Финансовая отчетность должна быть скомпилирована исключительно для использования руководством организации (организации ABC), а использование финансовой отчетности ограничено руководством. Использование и распространение отчета практикующего специалиста также ограничены руководством.
- Скомпилированная финансовая отчетность будет содержать только баланс организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся на указанную дату, без примечаний. Руководство установило, что финансовая отчетность будет подготовлена по методу начисления на основе соответствующего описания.

\*\*\*

Для руководства<sup>1</sup> организации ABC:

*[Цель и объем задания по компиляции]*

Вы обратились к нам с запросом на оказание следующих услуг:

На основе полученной от вас информации мы окажем вам содействие в подготовке и представлении следующих форм финансовой отчетности для организации ABC: баланса организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчета о прибылях и убытках за год, закончившийся на указанную дату, по методу исторической стоимости, где будут отражены все денежные операции, а также торговая кредиторская и дебиторская задолженность, за вычетом резерва по сомнительным счетам, запасы, учитываемые по средней стоимости, текущие налоги на прибыль, подлежащие уплате на дату отчетности, а также капитализация значительных долгосрочных активов по исторической стоимости, амортизированных в течение расчетных сроков полезного использования линейным методом. Данная финансовая отчетность не будет содержать примечаний, кроме примечания, поясняющего принцип подготовки финансовой отчетности, указанный в настоящем письме-соглашении об условиях задания.

Цель использования финансовой отчетности состоит в предоставлении за целый год финансовой информации, которая отражает финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты за год, закончившийся на указанную дату. Финансовая отчетность предназначена исключительно для вас и не подлежит передаче другим лицам.

**Наша ответственность**

Выполнение задания по компиляции предполагает применение профессионального опыта в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности для оказания вам содействия в подготовке и представлении финансовой информации. Поскольку задание по компиляции не является заданием, обеспечивающим уверенность, то мы не обязаны подтверждать точность или полноту информации, предоставляемой вами для выполнения нами задания по компиляции, или иным образом осуществлять сбор доказательств для выражения мнения или вывода по результатам аудита или обзорной проверки. Следовательно, мы не выражаем мнения или вывода по результатам аудита или обзорной проверки в

<sup>1</sup> В настоящем примере письма-соглашения об условиях задания слова «вы», «мы», «нас», «руководство», «лица, отвечающие за корпоративное управление» и «практикующий специалист» используются или изменяются в соответствии с обстоятельствами.

отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность в соответствии с указанным вами принципом подготовки финансовой отчетности, как описано выше.

Мы выполним задание по компиляции финансовой информации в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг 4410 (пересмотренным) «*Задания по компиляции финансовой информации*». Этот стандарт предусматривает, что при выполнении данного задания мы будем следовать соответствующим этическим требованиям, включая принципы честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности. Для этого мы должны выполнять требования, описанные в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодексе СМСЭБ).

#### Ваша ответственность

Задание по компиляции выполняется исходя из того, что вы осознаете и подтверждаете, что наша задача состоит в оказании вам содействия в подготовке и представлении финансовой отчетности в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, принятой вами в отношении финансовой отчетности. Следовательно, вы в целом несете ответственность, которая является основополагающей для выполнения нами задания по компиляции финансовой информации в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг 4410 (пересмотренным):

- (a) ответственность за финансовую отчетность, ее подготовку и представление в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, которая является приемлемой с учетом предполагаемого использования финансовой отчетности и предполагаемых пользователей;
- (b) ответственность за обеспечение точности и полноты данных бухгалтерского учета, документов, пояснений и прочей информации, предоставляемой вами нам для целей компиляции финансовой отчетности;
- (c) ответственность за суждения, необходимые для подготовки и представления финансовой отчетности, включая те, в отношении которых мы можем оказывать содействие при выполнении задания по компиляции.

#### Наш отчет по компиляции финансовой информации

В рамках выполнения задания мы подготовим для вас отчет, который будет прилагаться к скомпилированной нами финансовой отчетности и содержать описание финансовой отчетности и работ, выполненных нами в отношении данного задания по компиляции [см. приложение]. В отчете будет также отмечено, что использование финансовой отчетности ограничено целью, указанной в настоящем письме-соглашении об условиях задания, и что использование и распространение нашего отчета, предоставленного о задании по компиляции финансовой информации, ограничено вами как руководством организации ABC.

Пожалуйста, подпишите и верните нам приложенный экземпляр настоящего письма-соглашения в знак согласия с изложенными в нем условиями выполнения задания по компиляции финансовой отчетности, указанной в настоящем документе, включая наши обязанности в связи с ней.

[Прочая значимая информация]

[Укажите прочую необходимую информацию, включая информацию о стоимости услуг, порядке выставления счетов и прочих специальных условиях, если применимо.]

XYZ & Co

Подтверждено и согласовано от имени руководства организации ABC

(подпись)

.....

Фамилия, имя, отчество и должность

[Дата]

**Приложение 2**

(см. пункт А63)

**Примеры отчетов практикующих специалистов о заданиях по компиляции****Задание по компиляции финансовой отчетности общего назначения**

- Пример 1. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой отчетности с использованием концепции общего назначения.

**Задание по компиляции финансовой отчетности, подготовленной для определенной цели**

- Пример 2. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой отчетности с использованием модифицированной концепции общего назначения.

**Задания по компиляции финансовой информации, подготовленной для определенной цели, когда использование или распространение финансовой информации ограничено предполагаемыми пользователями**

- Пример 3. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой отчетности с использованием принципа подготовки финансовой отчетности, указанного в договоре.
- Пример 4. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой отчетности с использованием принципа подготовки финансовой отчетности, указанного руководством организации в отношении финансовой информации, необходимой для собственных целей руководства.
- Пример 5. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой информации, являющейся элементом, группой статей или статьей, которая *[вставить соответствующую ссылку на информацию, необходимую для цели соблюдения нормативных требований]*.

**Пример 1. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой отчетности с использованием концепции общего назначения.**

- **Финансовая отчетность общего назначения, предусмотренная действующим законодательством, где указано, что финансовая отчетность организации должна быть подготовлена с применением Международных стандартов финансовой отчетности для малых и средних организаций (МСФО для МСО).**

#### ОТЧЕТ ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА О ЗАДАНИИ ПО КОМПИЛЯЦИИ

[Для руководства организации ABC]

Мы произвели компиляцию прилагаемой финансовой отчетности организации ABC на основе предоставленной вами информации. Данная финансовая отчетность состоит из отчета о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчетов о совокупном доходе, изменениях собственного капитала и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Мы выполнили задание по компиляции финансовой информации в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг (МССУ) 4410 (пересмотренным) «*Задания по компиляции*».

Мы применили профессиональный опыт в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности при оказании вам содействия в подготовке и представлении настоящей финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности для малых и средних организаций (МСФО для МСО). Мы выполнили соответствующие этические требования, включая принципы честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности.

Настоящая финансовая отчетность, равно как точность и полнота информации, использованной для ее компиляции, относятся к сфере вашей ответственности.

Поскольку задание по компиляции не является заданием, обеспечивающим уверенность, мы не обязаны подтверждать точность или полноту информации, предоставляемой вами нам для целей компиляции настоящей финансовой отчетности. Следовательно, мы не выражаем мнения или вывода по результатам аудита или обзорной проверки в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность в соответствии с МСФО для МСО.

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата отчета практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

**Пример 2. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой отчетности с использованием модифицированной концепции общего назначения.**

- **Финансовая отчетность, подготовленная с использованием концепции подготовки финансовой отчетности общего назначения, принятой руководством в модифицированном виде.**
- **Применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются Международные стандарты финансовой отчетности для малых и средних организаций (МСФО для МСО), за исключением собственности, которая подверглась переоценке, а не учитывалась по исторической стоимости.**
- **Использование или распространение финансовой отчетности не ограничено.**

#### ОТЧЕТ ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА О ЗАДАНИИ ПО КОМПИЛЯЦИИ

[Для руководства организации ABC]

Мы произвели компиляцию прилагаемой финансовой отчетности организации ABC на основе предоставленной вами информации. Данная финансовая отчетность состоит из отчета о финансовом положении организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчетов о совокупном доходе, изменениях собственного капитала и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Мы выполнили задание по компиляции финансовой информации в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг (МССУ) 4410 (пересмотренным) «Задания по компиляции».

Мы применили профессиональный опыт в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности при оказании вам содействия в подготовке и представлении настоящей финансовой отчетности в соответствии с принципом подготовки финансовой отчетности, описанным в Примечании X к финансовой отчетности. Мы выполнили соответствующие этические требования, включая принципы честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности.

Настоящая финансовая отчетность, равно как точность и полнота информации, использованной для ее компиляции, относятся к сфере вашей ответственности.

Поскольку задание по компиляции не является заданием, обеспечивающим уверенность, мы не обязаны подтверждать точность или полноту информации, предоставляемой вами нам для целей компиляции настоящей финансовой отчетности. Следовательно, мы не выражаем мнения или вывода по результатам аудита или обзорной проверки в отношении того, подготовлена ли данная финансовая отчетность в соответствии с принципом подготовки финансовой отчетности, описанным в Примечании X.

Как указано в Примечании X, финансовая отчетность подготовлена и представлена в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности для малых и средних организаций (МСФО для МСО), за исключением собственности, которая подверглась переоценке в финансовой отчетности, а не учитывалась по своей исторической стоимости. Финансовая отчетность подготовлена для цели, описание которой приведено в Примечании Y к финансовой отчетности. Следовательно, настоящая финансовая отчетность может не подходить для использования в каких-либо иных целях.

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата отчета практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

**Пример 3. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой отчетности с использованием принципа подготовки финансовой отчетности, указанного в договоре.**

- **Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с положениями договора, предусматривающими подготовку финансовой отчетности с целью выполнить условия договора.**
- **Практикующий специалист привлекается стороной, отличной от руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление.**
- **Финансовая отчетность предназначена для использования исключительно сторонами, указанными в договоре.**
- **Распространение и использование отчета практикующего специалиста ограничены предполагаемыми пользователями финансовой отчетности, указанными в договоре.**

#### ОТЧЕТ ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА О ЗАДАНИИ ПО КОМПИЛЯЦИИ

[Для заказчика задания<sup>1</sup>]

Мы произвели компиляцию прилагаемой финансовой отчетности организации ABC (далее – организация) на основе информации, предоставленной руководством организации (далее – руководство). Настоящая финансовая отчетность состоит из *[перечислите все элементы финансовой отчетности, подготовленной по принципу подготовки финансовой отчетности, указанному в договоре, и укажите период/дату, к которой она относится]*.

Мы выполнили задание по компиляции финансовой информации в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг (МССУ) 4410 (пересмотренным) «*Задания по компиляции*».

Мы применили профессиональный опыт в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности при оказании руководству содействия в подготовке и представлении настоящей финансовой отчетности в соответствии с принципом подготовки финансовой отчетности, описанным в Примечании X к финансовой отчетности. Мы выполнили соответствующие этические требования, включая принципы честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности.

Настоящая финансовая отчетность, равно как точность и полнота информации, использованной для ее компиляции, относятся к сфере ответственности руководства.

Поскольку задание по компиляции не является заданием, обеспечивающим уверенность, мы не обязаны подтверждать точность или полноту информации, предоставляемой нам руководством для целей компиляции настоящей финансовой отчетности. Следовательно, мы не выражаем мнения или вывода по результатам аудита или обзорной проверки в отношении того, подготовлена ли данная финансовая отчетность в соответствии с принципом подготовки финансовой отчетности, описанным в Примечании X.

Как указано в Примечании X, финансовая отчетность подготовлена и представлена по принципу, описанному в пункте Z договора организации с XYZ от *[укажите дату соответствующего договора/соглашения]* (далее – договор), для цели, указанной в Примечании Y к финансовой отчетности. Следовательно, настоящая финансовая отчетность предназначена исключительно для использования сторонами, указанными в договоре, и может не подходить для иных целей.

Наш отчет о задании по компиляции предназначен исключительно для сторон, указанных в договоре, и не подлежит передаче другим лицам.

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата отчета практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

<sup>1</sup> В качестве альтернативы – для соответствующего адресата, указанного в соответствующем договоре.



**Пример 4. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой отчетности с использованием принципа подготовки финансовой отчетности, указанного руководством организации в отношении финансовой информации, необходимой для собственных целей руководства.**

- **Финансовая отчетность, подготовленная с использованием концепции подготовки финансовой отчетности специального назначения, предназначенная для использования исключительно руководством организации для собственных целей руководства.**
- **Финансовая отчетность содержит определенные начисления и представлена только балансом, отчетом о прибылях и убытках и единственным примечанием, относящимся к использованному принципу подготовки финансовой отчетности.**
- **Финансовая отчетность предназначена для использования исключительно руководством.**
- **Использование и распространение отчета практикующего специалиста ограничены руководством.**

#### **ОТЧЕТ ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА О ЗАДАНИИ ПО КОМПИЛЯЦИИ**

[Для руководства организации ABC]

Мы произвели компиляцию прилагаемой финансовой отчетности организации ABC на основе предоставленной вами информации. Данная финансовая отчетность содержит баланс организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года и отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся на указанную дату.

Мы выполнили задание по компиляции финансовой информации в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг (МССУ) 4410 (пересмотренным) «*Задания по компиляции*».

Мы применили профессиональный опыт в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности при оказании вам содействия в подготовке и представлении настоящей финансовой отчетности в соответствии с принципом подготовки финансовой отчетности, описанным в Примечании X к финансовой отчетности. Мы выполнили соответствующие этические требования, включая принципы честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности.

Настоящая финансовая отчетность, равно как точность и полнота информации, использованной для ее компиляции, относятся к сфере вашей ответственности.

Поскольку задание по компиляции не является заданием, обеспечивающим уверенность, мы не обязаны подтверждать точность или полноту информации, предоставляемой вами нам для целей компиляции настоящей финансовой отчетности. Следовательно, мы не выражаем мнения или вывода по результатам аудита или обзорной проверки в отношении того, подготовлена ли данная финансовая отчетность в соответствии с принципом подготовки финансовой отчетности, описанным в Примечании X.

Примечание X указывает на принцип, на основе которого подготовлена настоящая финансовая отчетность, тогда как цель данной отчетности указана в Примечании Y. Следовательно, настоящая финансовая отчетность предназначена исключительно для вашего использования и может не подходить для иных целей.

Наш отчет о задании по компиляции предназначен исключительно для вас как представителей руководства организации ABC и не подлежит передаче другим лицам.

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата отчета практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

**Пример 5. Отчет практикующего специалиста о задании по компиляции финансовой информации, являющейся элементом, группой статей или статьей, которая [вставить соответствующую ссылку на информацию, необходимую для цели соблюдения нормативных требований].**

- Финансовая информация, подготовленная для определенной цели, например, для выполнения требований по подготовке финансовой отчетности, установленных регулирующим органом, в соответствии с положениями, разработанными таким регулирующим органом в части формы и содержания финансовой информации.
- Применимой концепцией подготовки финансовой отчетности является концепция соответствия.
- Финансовая информация предназначена для удовлетворения потребностей определенных пользователей, и ее использование ограничено такими пользователями.
- Распространение отчета практикующего специалиста ограничено предполагаемыми пользователями.

#### ОТЧЕТ ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА О ЗАДАНИИ ПО КОМПИЛЯЦИИ

[Для руководства организации ABC<sup>2</sup>]

Мы произвели компиляцию прилагаемого перечня [укажите скомпилированную финансовую информацию] организации ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года (далее – приложение) на основе предоставленной вами информации.

Мы выполнили задание по компиляции финансовой информации в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг (MCCU) 4410 (пересмотренным) «Задания по компиляции».

Мы применили профессиональный опыт в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности при оказании вам содействия в подготовке и представлении приложения в соответствии с [укажите наименование или приведите ссылку на соответствующий правовой акт]. Мы выполнили соответствующие этические требования, включая принципы честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности.

Настоящее приложение, равно как точность и полнота информации, использованной для его компиляции, относятся к сфере вашей ответственности.

Поскольку задание по компиляции не является заданием, обеспечивающим уверенность, мы не обязаны подтверждать точность или полноту информации, предоставляемой вами нам для целей компиляции настоящего приложения. Следовательно, мы не выражаем мнения или вывода по результатам аудита или обзорной проверки в отношении того, подготовлено ли приложение в соответствии с [укажите наименование или приведите ссылку на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, указанную в соответствующем правовом акте].

Как указано в Примечании X, приложение подготовлено и представлено по принципу, указанному в [укажите наименование или приведите ссылку на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, указанную в соответствующем правовом акте], для цели соблюдения организацией ABC требований [укажите наименование или приведите ссылку на соответствующий правовой акт]. Следовательно, приложение предназначено исключительно для данной цели и может не подходить для иных целей.

Наш отчет о задании по компиляции предназначен исключительно для использования организацией ABC и регулирующим органом F и не подлежит передаче лицам, отличным от организации ABC и регулирующего органа F.

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата заключения практикующего специалиста]

[Адрес практикующего специалиста]

<sup>2</sup> В качестве альтернативы – для соответствующего адресата, указанного в применимых требованиях к финансовой отчетности.