

Итоговый вариант

Апрель 2022

*Международный стандарт аудита 600
(пересмотренный)*

МСА 600 (пересмотренный)

и

**Согласующиеся и прочие
поправки к другим
международным стандартам
вследствие принятия МСА 600
(пересмотренного)**

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

О Совете по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB)

Документ разработан и утвержден Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность.

Цель IAASB состоит в том, чтобы служить общественным интересам путем разработки высококачественных стандартов аудита, обеспечения уверенности, других соответствующих стандартов и содействия сближению международных и национальных стандартов аудита и обеспечения уверенности, тем самым повышая качество и согласованность практики во всем мире и укрепляя глобально доверие общественности к аудиторской деятельности и аудиторской профессии.

IAASB разрабатывает стандарты аудита и обеспечения уверенности и руководство для пользования ими всеми профессиональными бухгалтерами в рамках общего процесса установления стандартов с участием Совета по надзору за общественными интересами, который контролирует деятельность IAASB, и Консультативной группы IAASB, которая обеспечивает учет общественных интересов при разработке стандартов и руководств. Международная федерация бухгалтеров (IFAC) способствует поддержанию организационной структуры и осуществлению процессов, составляющих суть деятельности IAASB.

Информацию об авторских правах, товарных знаках и разрешениях см. на стр. 122.

ISA.



СОДЕРЖАНИЕ

	Стр.
МСА 600 (пересмотренный) « <i>Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)</i> »	4
Согласующиеся и прочие поправки к другим международным стандартам	80

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 600 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)**«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ
(ВКЛЮЧАЯ РАБОТУ АУДИТОРОВ КОМПОНЕНТОВ)»**

(вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды,
начинающиеся 15 декабря 2023 года или после этой даты)

СОДЕРЖАНИЕ

	Пункт
Введение	
Сфера применения настоящего стандарта	1–11
Дата вступления в силу	12
Цели	13
Определения	14–15
Требования	
Ответственность высшего руководства за управление качеством и обеспечение качества при проведении аудита группы.....	10
Принятие решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом.....	10–21
Общая стратегия аудита группы и план аудита группы	22–29
Понимание деятельности группы и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности и системы внутреннего контроля группы	30–32
Выявление и оценка рисков существенного искажения	33–34
Существенность	35–36
Проведение процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения	37–44
Оценка информационного взаимодействия с аудитором компонента и адекватности выполненных им работ.....	45–48
События после отчетной даты	49–50
Оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств	51–52
Аудиторское заключение	53
Информационное взаимодействие с руководством группы и лицами, отвечающими за корпоративное управление группы	54–58
Документация	59
Руководство по применению и прочие пояснительные материалы	
Сфера применения настоящего стандарта	A1–A18

Определения	A19–A28
Ответственность высшего руководства за управление качеством и обеспечение качества при проведении аудита группы.....	A29–A31
Принятие решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом.....	A32–A46
Общая стратегия аудита группы и план аудита группы	A47–A87
Понимание деятельности группы и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности и системы внутреннего контроля группы	A88–A107
Выявление и оценка рисков существенного искажения	A108–A115
Существенность	A116–A123
Проведение процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения.....	A124–A143
Оценка информационного взаимодействия с аудитором компонента и адекватности выполненных им работ.....	A144–A149
События после отчетной даты	A150
Оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств	A151–A156
Аудиторское заключение	A157–A158
Информационное взаимодействие с руководством группы и лицами, отвечающими за корпоративное управление группы	A159–A165
Документация	A166–A182
Приложение 1. Пример аудиторского заключения, когда аудитор группы не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования мнения аудитора группы	
Приложение 2. Понимание системы внутреннего контроля группы	
Приложение 3. Примеры событий или условий, которые могут приводить к возникновению рисков существенного искажения финансовой отчетности группы	

<p>Международный стандарт аудита (МСА) 600 (пересмотренный) «<i>Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)</i>» должен рассматриваться вместе с МСА 200 «<i>Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита</i>».</p>
--

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Международные стандарты аудита (МСА) применяются к аудиту финансовой отчетности группы (аудиту группы). В настоящем стандарте рассматриваются особенности аудита группы, в том числе обстоятельства, когда привлекаются аудиторы компонентов. Требования и рекомендации, содержащиеся в настоящем стандарте, связаны с применением к аудиту группы других МСА, в частности МСА 220 (пересмотренного)¹, МСА 230², МСА 300³, МСА 315 (пересмотренного, 2019 г.)⁴ и МСА 330⁵, или дополняют их (см. пункты А1–А2).
2. Финансовая отчетность группы включает финансовую информацию нескольких организаций или подразделений, подготовленную с применением процесса консолидации, как указано в пункте 14(k). Термин «процесс консолидации», используемый в настоящем стандарте, относится не только к подготовке консолидированной финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, но и к представлению комбинированной финансовой отчетности, а также к агрегации финансовой информации организаций или подразделений, таких как филиалы или отделения (см. пункты А3–А5, А27).
3. Как поясняется в МСА 220 (пересмотренном)⁶, настоящий стандарт, адаптированный в соответствии с обстоятельствами, также может оказаться полезен при аудите финансовой отчетности, который не является аудитом группы, в тех случаях, когда в рабочую группу включены лица из другой аудиторской организации. Например, настоящий стандарт может оказаться полезен, если такое лицо привлекается для наблюдения за инвентаризацией запасов, инспектирования основных средств или выполнения аудиторских процедур в общем центре обслуживания в удаленном территориальном подразделении.

Группы и компоненты

4. Существуют различные формы организации группы. Например, группа может быть организована из нескольких юридических лиц или иных структурных подразделений (например, материнская организация и одна или несколько дочерних организаций, совместных предприятий или инвестиций, учитываемых по методу долевого участия). В ином случае группа может быть организована по географическому признаку, в разрезе других экономических единиц (включая филиалы или отделения), или по отделам или видам хозяйственной деятельности. В настоящем стандарте эти разные организационные формы совместно именуется «организации или подразделения» (см. пункт А6).
5. Аудитор группы определяет надлежащий подход к планированию и выполнению аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы. Для этой цели аудитор группы использует профессиональное суждение при определении компонентов, в которых будет проводиться работа по аудиту. При определении

¹ МСА 220 (пересмотренный) «Управление качеством при проведении аудита финансовой отчетности».

² МСА 230 «Аудиторская документация».

³ МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».

⁴ МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения».

⁵ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски».

⁶ МСА 220 (пересмотренный), пункт А1.

таких компонентов аудитор группы основывается на своем понимании группы и ее окружения, а также других факторах, таких как возможность выполнения аудиторских процедур централизованно, наличие единых центров обслуживания или единых информационных систем и систем внутреннего контроля (см. пункты А7–А9).

Привлечение аудиторов компонентов

6. МСА 220 (пересмотренный)⁷ требует, чтобы руководитель задания удостоверился в том, что для выполнения задания рабочей группе выделены либо будут своевременно доступны достаточные и надлежащие ресурсы. В случае аудита группы к таким ресурсам могут относиться аудиторы компонентов. Следовательно, настоящий стандарт требует, чтобы аудитор группы определил характер, сроки и объем участия аудиторов компонентов.
7. Аудитор группы может привлечь аудиторов компонентов для предоставления информации или выполнения работы по аудиту для соблюдения требований настоящего стандарта. Аудиторы компонентов могут иметь больше опыта работы с компонентами и их окружением (включая национальные законы и нормативные акты, практику ведения бизнеса, язык и культуру) и более глубокое их понимание, чем аудитор группы. Следовательно, аудиторы компонентов могут привлекаться и часто привлекаются к работе на всех этапах аудита группы (см. пункты А10–А11).
8. Аудиторский риск зависит от рисков существенного искажения и риска необнаружения⁸. Риск необнаружения в случае аудита группы включает риск того, что аудитор компонента может не выявить искажение финансовой информации компонента, которое может привести к существенному искажению финансовой отчетности группы, и что аудитор группы может не выявить данное искажение. Следовательно, настоящий стандарт требует достаточного и надлежащего участия руководителя задания по аудиту группы или аудитора группы, в зависимости от обстоятельств, в работе аудиторов компонентов и подчеркивает важность двустороннего информационного взаимодействия между аудитором группы и аудиторами компонентов. Кроме того, в настоящем стандарте поясняются вопросы, которые аудитор группы учитывает при определении характера, сроков и объема руководства и надзора в отношении аудиторов компонентов и проверки их работы (см. пункты А12–А13).

Профессиональный скептицизм

9. В соответствии с МСА 200⁹ при планировании и проведении аудита группы рабочая группа должна проявлять профессиональный скептицизм и применять профессиональное суждение. Рабочая группа может продемонстрировать надлежащее проявление профессионального скептицизма посредством действий и информационного взаимодействия, в том числе обращая особое внимание на важность проявления профессионального скептицизма каждым членом рабочей группы на протяжении всего аудита группы. Данные действия и информационное взаимодействие могут включать определенные шаги по снижению влияния факторов, которые могут препятствовать надлежащему проявлению профессионального скептицизма (см. пункты А14–А18).

⁷ МСА 220 (пересмотренный), пункт 25.

⁸ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 34.

⁹ МСА 200, пункты 15–16.

Масштабируемость

10. Настоящий стандарт предназначен для аудита всех групп независимо от их размера или сложности. Однако требования настоящего стандарта предназначены для применения с учетом характера и обстоятельств каждого аудита группы. Например, когда аудит группы полностью проводится аудитором группы, некоторые требования настоящего стандарта неприменимы, так как они действуют при условии привлечения аудиторов компонентов. Это может иметь место в тех случаях, когда аудитор группы выполняет аудиторские процедуры централизованно или выполняет процедуры в компонентах, не привлекая аудиторов компонентов. Рекомендации, изложенные в пунктах A119 и A120, также могут помочь в применении настоящего стандарта в указанных обстоятельствах.

Ответственность руководителя задания по аудиту группы и аудитора группы

11. Руководитель задания по аудиту группы несет конечную ответственность, а следовательно, отвечает за соблюдение требований настоящего стандарта. Формулировка «руководитель задания по аудиту группы обязан взять на себя ответственность за...» или «аудитор группы обязан взять на себя ответственность за...» используется в отношении тех требований, которые применимы к случаям, когда руководителю задания по аудиту группы или аудитору группы соответственно разрешается поручать разработку или выполнение процедур, задач или действий другим членам рабочей группы, включая аудиторов компонентов, которые обладают надлежащей квалификацией и должным опытом. В отношении других требований данный стандарт в явном виде устанавливает, что требование или обязанность должны выполняться руководителем задания по аудиту группы или аудитором группы, если применимо, и руководитель задания по аудиту группы или аудитор группы может получать информацию от аудиторской организации или других членов рабочей группы (см. пункт A29).

Дата вступления в силу

12. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности группы за периоды, начинающиеся 15 декабря 2023 года или после этой даты.

Цели

13. Цели аудитора состоят в том, чтобы:
- (a) при принятии решения о начале и (или) продолжении задания по аудиту группы определить, можно ли обоснованно ожидать получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств, которые станут основанием для формирования мнения о финансовой отчетности группы;
 - (b) выявить и оценить риски существенного искажения финансовой отчетности группы вследствие недобросовестных действий или ошибок, а также запланировать и провести надлежащие аудиторские процедуры в ответ на такие оцененные риски;
 - (c) принять достаточное и надлежащее участие в работе аудиторов компонентов на протяжении всего аудита группы, включая четкое информационное взаимодействие по объему и срокам их работы и оценке результатов этой работы;
 - (d) оценить, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства в результате выполненных аудиторских процедур, в том числе в отношении работы, выполненной аудиторами компонентов, для использования их в качестве основания для

формирования мнения о финансовой отчетности группы.

Определения

14. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (a) риск агрегирования – вероятность того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений превысит уровень существенности для финансовой отчетности в целом (см. пункт A19);
 - (b) компонент – организация, подразделение, отдел или вид хозяйственной деятельности или некоторое их сочетание, определенное аудитором группы для целей планирования и выполнения аудиторских процедур в рамках аудита группы (см. пункт A20);
 - (c) аудитор компонента – аудитор, который проводит работу по аудиту в отношении компонента для целей аудита группы. Аудитор компонента входит в состав рабочей группы¹⁰ для целей аудита группы (см. пункты A21–A23);
 - (d) руководство компонента – руководство, ответственное за компонент (см. пункт A24);
 - (e) существенность для выполнения аудиторских процедур компонента – сумма, установленная аудитором группы для снижения риска агрегирования до надлежаще низкого уровня в целях планирования и выполнения аудиторских процедур в отношении компонента;
 - (f) группа – отчитывающаяся организация, для которой составляется финансовая отчетность группы;
 - (g) аудит группы – аудит финансовой отчетности группы;
 - (h) аудитор группы – руководитель задания по аудиту группы и члены рабочей группы, кроме аудиторов компонентов. Аудитор группы отвечает:
 - (i) за определение общей стратегии аудита группы и плана аудита группы;
 - (ii) осуществление руководства и надзора в отношении аудиторов компонентов и проверку их работы;
 - (iii) оценку выводов, сделанных из аудиторских доказательств, полученных в качестве основания для формирования мнения о финансовой отчетности группы;
 - (i) мнение аудитора группы – мнение аудитора в отношении финансовой отчетности группы;
 - (j) руководитель задания по аудиту группы – руководитель задания¹¹, ответственный за аудит группы (см. пункт A25);
 - (k) финансовая отчетность группы – финансовая отчетность, которая включает финансовую информацию нескольких организаций или подразделений, подготовленную с применением процесса консолидации. Для целей настоящего стандарта процесс консолидации включает (см. пункты A26–A28):

¹⁰ МСА 220 (пересмотренный), пункт 12(d).

¹¹ МСА 220 (пересмотренный), пункт 12(a).

- (i) консолидацию, пропорциональную консолидацию или метод учета по долевого участию;
 - (ii) представление в комбинированной финансовой отчетности финансовой информации организаций или подразделений, которые не имеют материнской организации, но находятся под общим контролем или под общим руководством;
 - (iii) агрегирование финансовой информации организаций или подразделений, таких как филиалы или отделения;
- (l) руководство группы – руководство, ответственное за подготовку финансовой отчетности группы;
 - (m) существенность для выполнения аудиторских процедур по финансовой отчетности группы – уровень существенности¹² для выполнения аудиторских процедур в отношении финансовой отчетности группы в целом, установленный аудитором группы.
15. При ссылке в настоящем стандарте на «применимую концепцию подготовки финансовой отчетности» имеется в виду концепция подготовки финансовой отчетности, которая применяется к финансовой отчетности группы.

Требования

Ответственность высшего руководства за управление качеством и обеспечение качества при проведении аудита группы

16. При применении МСА 220 (пересмотренного)¹³ руководитель задания по аудиту группы обязан взять на себя общую ответственность за управление качеством и обеспечение качества в рамках задания по аудиту группы. При этом руководитель задания по аудиту группы обязан (см. пункты А29–А30):
- (a) взять на себя ответственность за создание среды для выполнения задания по аудиту группы, в которой особое значение придается ожидаемому поведению членов рабочей группы (см. пункт А31);
 - (b) принимать достаточное и надлежащее участие на протяжении всего аудита группы в том числе в работе аудиторов компонентов, чтобы у руководителя задания по аудиту группы было основание установить, что примененные значимые суждения и сделанные выводы являются надлежащими с учетом характера и обстоятельств задания по аудиту группы.

Принятие решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом

17. Перед принятием решения о начале и (или) продолжении работы по аудиту группы руководитель задания по аудиту группы должен определить, можно ли обоснованно ожидать получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств, которые станут основанием для формирования мнения о финансовой отчетности группы (см. пункты А32–А35).
18. Если после принятия решения о начале и (или) продолжении работы по аудиту группы руководитель задания по аудиту группы приходит к выводу о том, что получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств невозможно, руководитель задания по аудиту группы

¹² МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», пункты 9 и 11.

¹³ МСА 220 (пересмотренный), пункт 13.

должен рассмотреть возможные последствия для аудита группы (см. пункт А36).

Условия выполнения задания

19. При применении МСА 210¹⁴ аудитор группы должен получить согласие руководства группы в отношении того, что оно подтверждает и понимает свою ответственность за предоставление рабочей группе (см. пункт А37):
- (a) доступа ко всей информации, о которой известно руководству группы и которая связана с подготовкой финансовой отчетности группы, например к данным бухгалтерского учета, документации и прочим сведениям;
 - (b) дополнительной информации, которую рабочая группа может запросить у руководства группы или руководства компонента для целей аудита группы;
 - (c) неограниченного доступа к лицам внутри группы, от которых, как установила рабочая группа, ей необходимо получить аудиторские доказательства.

Ограничения доступа к информации или сотрудникам, не контролируемые руководством группы

20. Если руководитель задания по аудиту группы приходит к выводу о том, что руководство группы не может предоставить рабочей группе доступ к информации или неограниченный доступ к лицам внутри группы в силу ограничений, не контролируемых руководством группы, руководитель задания по аудиту группы должен рассмотреть возможные последствия для аудита группы (см. пункты А38–А46).

Ограничения доступа к информации или сотрудникам, введенные руководством группы

21. Если руководитель задания по аудиту группы приходит к выводу, что (см. пункты А43–А46):
- (a) аудитор группы не сможет получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства из-за ограничений, введенных руководством группы, и
 - (b) отказ от выражения мнения в отношении финансовой отчетности группы станет возможным последствием таких ограничений,
- руководитель задания по аудиту группы должен:
- (i) в случае задания, выполняемого впервые, отказаться от него или в случае повторного задания прекратить выполнение своих обязанностей, если это возможно в соответствии с применимыми законами или нормативными актами, или
 - (ii) в случае, когда законы или нормативные акты запрещают аудитору отказываться от задания или когда прекращение работ по заданию невозможно по иным причинам, после проведения в максимально возможном объеме аудита финансовой отчетности группы – отказаться от выражения мнения в отношении финансовой отчетности группы.

Общая стратегия аудита группы и план аудита группы

¹⁴ МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункты 6(b) и 8(b).

22. При применении МСА 300¹⁵ аудитор группы должен разработать и при необходимости обновить общую стратегию аудита группы и план аудита группы. При этом аудитор группы должен определить (см. пункты А47–А50):
- (a) компоненты, в отношении которых будет выполняться работа по аудиту (см. пункт А51);
 - (b) ресурсы, необходимые для выполнения задания по аудиту группы, включая характер, сроки и объем участия аудиторов компонента (см. пункты А52–А56).

Особенности участия аудиторов компонентов

23. При определении общей стратегии аудита группы и плана аудита группы руководитель задания по аудиту группы должен оценить, сможет ли аудитор группы обеспечить достаточное и надлежащее свое участие в работе аудитора компонента (см. пункт А57).
24. В рамках оценки согласно пункту 23 аудитор группы должен запросить у аудитора компонента подтверждение того, что он будет сотрудничать с аудитором группы, в том числе того, что аудитор компонента будет выполнять работу, порученную аудитором группы (см. пункт А58).

Соответствующие этические требования, в том числе требования независимости

25. При применении МСА 220 (пересмотренного)¹⁶ руководитель задания по аудиту группы должен нести ответственность (см. пункты А59–А60, А87) за:
- (a) информирование аудиторов компонентов о соответствующих этических требованиях, применимых с учетом характера и обстоятельств задания по аудиту группы;
 - (b) подтверждение понимания аудиторами компонентов и соблюдения ими соответствующих этических требований, включая требования независимости, которые применимы к заданию по аудиту группы.

Ресурсы, необходимые для выполнения задания

26. При применении МСА 220 (пересмотренного)¹⁷ руководитель задания по аудиту группы должен (см. пункты А61–А68):
- (a) определить, что аудиторы компонентов обладают надлежащими способностями и профессиональной компетентностью, в том числе достаточным временем, для выполнения порученных аудиторских процедур в отношении компонентов;
 - (b) если информация о результатах процесса мониторинга и устранения недостатков или внешних проверок в отношении аудитора компонента была предоставлена аудиторской организацией аудитора группы или была получена руководителем задания по аудиту группы иным образом, определить значимость такой информации для определения ее аудитором группы согласно пункту 26(a).
27. Аудитор группы должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении работы, выполняемой в компоненте, без участия аудитора компонента, если:
- (b) аудитор компонента не соблюдает соответствующие этические требования, включая

¹⁵ МСА 300, пункты 7–10.

¹⁶ МСА 220 (пересмотренный), пункт 17.

¹⁷ МСА 220 (пересмотренный), пункты 25–26.

требования независимости, которые применяются к заданию по аудиту¹⁸ группы (см. пункты А69–А70), или

- (b) у руководителя задания по аудиту группы имеется серьезная обеспокоенность в отношении вопросов, указанных в пунктах 23–26 (см. пункт А71).

Выполнение задания

28. При применении МСА 220 (пересмотренного)¹⁹ руководитель задания по аудиту группы обязан взять на себя ответственность за характер, сроки и объем руководства и надзора в отношении аудиторов компонентов и проверки их работы с учетом (см. пункты А72–А77):

- (a) областей оцененных повышенных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы или значительных рисков, выявленных согласно МСА 315 (пересмотренному, 2019 г.);
- (b) областей аудита финансовой отчетности группы, требующих применения значимых суждений.

Информационное взаимодействие с аудиторами компонентов

29. Аудитор группы должен информировать аудиторов компонентов об их соответствующих обязанностях и ожиданиях аудитора группы, в том числе в отношении того, что информационное взаимодействие между аудитором группы и аудиторами компонентов будет осуществляться своевременно на протяжении всего аудита группы (см. пункты А78–А87).

Понимание деятельности группы и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности и системы внутреннего контроля группы

30. При применении МСА 315 (пересмотренного, 2019 г.)²⁰ аудитор группы обязан взять на себя ответственность за получение понимания в следующих областях (см. пункты А88–А92):

- (a) группа и ее окружение, включая (см. пункты А93–А95):
 - (i) организационную структуру группы и ее бизнес-модель, в том числе:
 - a. территориальные подразделения, в которых группа осуществляет свою деятельность или операции;
 - b. характер деятельности или операций группы и степень их схожести в рамках группы;
 - c. уровень интеграции используемых информационных технологий (ИТ) в бизнес-модели группы;
 - (ii) регуляторные факторы, влияющие на организации и подразделения группы;
 - (iii) внутренние и внешние показатели, используемые для оценки финансовых результатов организаций или подразделений;
- (b) применимая концепция подготовки финансовой отчетности и последовательность

¹⁸ МСА 200, пункт 14.

¹⁹ МСА 220 (пересмотренный), пункт 29.

²⁰ МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.), пункты 19–27.

применения учетной политики и практики в рамках группы;

- (с) система внутреннего контроля группы, включая:
 - (i) характер и степень единства средств контроля (см. пункты А96–А99, А102);
 - (ii) то, осуществляет ли группа деятельность, связанную с подготовкой финансовой отчетности, централизованно, и если это так, то каким образом (см. пункты А100–А102);
 - (iii) процесс консолидации, используемый группой, включая субконсолидацию, если такая осуществляется, и консолидационные корректировки;
 - (iv) то, как руководство группы информирует руководство организаций или подразделений о значимых вопросах для оказания содействия в подготовке финансовой отчетности группы и о соответствующих обязанностях по составлению финансовой отчетности в рамках информационной системы и других компонентов системы внутреннего контроля группы (см. пункты А103–А105).

Особенности участия аудиторов компонентов

31. Аудитор группы должен своевременно информировать аудиторов компонентов (см. пункт А106):
- (а) о вопросах, которые аудитор группы определяет как относящиеся к разработке или выполнению процедур оценки рисков аудитором компонента для целей аудита группы;
 - (б) при применении МСА 550²¹ – об отношениях или операциях со связанными сторонами, выявленных руководством группы, и о других связанных сторонах, о которых известно аудитором группы и которые имеют отношение к работе аудитора компонента (см. пункт А107);
 - (с) при применении МСА 570 (пересмотренного)²² – о событиях или условиях, выявленных руководством группы или аудитором группы, которые могут вызвать серьезные сомнения в отношении способности группы продолжать свою деятельность непрерывно и которые имеют отношение к работе аудитора компонента.
32. Аудитор группы должен требовать, чтобы аудиторы компонентов своевременно его информировали:
- (а) о вопросах, относящихся к финансовой информации компонента, которые аудитор компонента определяет как имеющие значение для выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности группы вследствие недобросовестных действий или ошибок;
 - (б) об отношениях со связанными сторонами, ранее не выявленных руководством группы или аудитором группы (см. пункт А107);
 - (с) о любых событиях или условиях, выявленных аудитором компонента, которые могут вызвать серьезные сомнения в отношении способности группы продолжать свою деятельность непрерывно.

²¹ МСА 550 «Связанные стороны», пункт 17.

²² МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности».

Выявление и оценка рисков существенного искажения

33. При применении МСА 315 (пересмотренного, 2019 г.)²³, исходя из понимания, полученного в рамках пункта 30, аудитор группы обязан взять на себя ответственность за выявление и оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности группы, в том числе в отношении процесса консолидации (см. пункты А108–А113).

Особенности участия аудиторов компонентов

34. При применении МСА 315 (пересмотренного, 2019 г.)²⁴ аудитор группы должен оценить, обеспечивают ли аудиторские доказательства, полученные в результате выполнения процедур оценки рисков аудитором группы и аудиторами компонентов, надлежащую основу для выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности группы (см. пункты А114–А115).

Существенность

35. При применении МСА 320²⁵ и МСА 450²⁶, когда виды операций, остатки по счетам или раскрытие информации в финансовой отчетности группы дезагрегируются по компонентам, для целей планирования и выполнения аудиторских процедур аудитор группы должен определить:
- (а) существенность для выполнения аудиторских процедур компонента. Для снижения риска агрегирования такая сумма должна быть меньше уровня существенности для выполнения аудиторских процедур по финансовой отчетности группы (см. пункты А116–А120);
 - (б) пороговое значение, выше которого искажения, выявленные в финансовой информации компонента, должны быть доведены до сведения аудитора группы. Такое пороговое значение не должно превышать сумму, которая считается явно незначительной для финансовой отчетности группы (см. пункт А121).

Особенности участия аудиторов компонентов

36. Аудитор группы должен сообщить аудитору компонента о суммах, определенных в соответствии с пунктом 35 (см. пункты А122–А123).

Проведение процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения

37. При применении МСА 330²⁷ аудитор группы обязан взять на себя ответственность за характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур, подлежащих проведению, включая определение компонентов, в которых нужно выполнить дальнейшие аудиторские процедуры,

²³ МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.), пункты 28–34.

²⁴ МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.), пункт 35.

²⁵ МСА 320, пункт 11.

²⁶ МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», пункт 5.

²⁷ МСА 330, пункты 6–7.

а также характер, сроки и объем работ, которые необходимо выполнить в этих компонентах (см. пункты А124–А139).

Процесс консолидации

38. Аудитор группы обязан взять на себя ответственность за разработку и выполнение дальнейших аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы, возникающие в процессе консолидации. Это предусматривает (см. пункт А140):
- (a) оценку того, включены ли все организации и подразделения в финансовую отчетность группы в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности и, при необходимости, для целей разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур в отношении субконсолидации;
 - (b) оценку надлежащего характера, полноты и точности корректировок и реклассификаций, связанных с консолидацией (см. пункт А141);
 - (c) оценку того, свидетельствуют ли суждения руководства, принятые в процессе консолидации, о признаках возможной предвзятости руководства;
 - (d) проведение процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий, возникающие в процессе консолидации.
39. Если финансовая информация организации или подразделения не была подготовлена в соответствии с той же учетной политикой, которая применялась к финансовой отчетности группы, аудитор группы должен оценить, была ли финансовая информация надлежащим образом скорректирована для целей подготовки и представления финансовой отчетности группы.
40. Если финансовая отчетность группы включает финансовую информацию организации или подразделения, отчетный период которых заканчивается на дату, отличную от даты окончания отчетного периода группы, аудитор группы должен взять на себя ответственность за оценку того, были ли внесены в такую финансовую информацию надлежащие корректировки в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Особенности участия аудиторов компонентов

41. Когда аудитор группы привлекает аудиторов компонентов к разработке или выполнению дальнейших аудиторских процедур, аудитор группы должен обсуждать с аудитором компонента вопросы, которые аудитор группы или аудитор компонента определяет как значимые для разработки процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы.
42. Для областей с повышенными оцененными рисками существенного искажения финансовой отчетности группы или со значительными рисками, выявленными в соответствии с МСА 315 (пересмотренным, 2019 г.), в отношении которых аудитор компонента определяет дальнейшие аудиторские процедуры, подлежащие выполнению, аудитор группы должен оценить, носит ли надлежащий характер разработка и выполнение этих дальнейших аудиторских процедур (см. пункт А142).

43. Когда аудиторы компонентов выполняют дальнейшие аудиторские процедуры в отношении процесса консолидации, включая субконсолидацию, аудитор группы должен определить характер и объем руководства и надзора в отношении аудиторов компонента и проверки их работы (см. пункт A143).
44. Аудитор группы должен определить, является ли финансовая информация, указанная в сообщении от аудитора компонента (см. пункт 45(а)), той финансовой информацией, которая включена в финансовую отчетность группы.

Оценка информационного взаимодействия с аудитором компонента и адекватности выполненных им работ

45. Аудитор группы должен запросить у аудитора компонента информацию по вопросам, имеющим значение для выводов аудитора группы в отношении итогов аудита группы. Такая информация должна включать (см. пункт A144):
- (а) выявление финансовой информации, в отношении которой от аудитора компонента требовалось проведение аудиторских процедур;
 - (b) то, выполнил ли аудитор компонента работу, запрошенную аудитором группы;
 - (c) то, соблюдал ли аудитор компонента соответствующие этические требования, включая требования независимости, которые применяются к заданию по аудиту группы;
 - (d) информацию о случаях несоблюдения законов или нормативных актов;
 - (e) исправленные и неисправленные искажения финансовой информации компонента, выявленные аудитором компонента и превышающие пороговое значение, о котором сообщил аудитор группы в соответствии с пунктом 36 (см. пункт A145);
 - (f) признаки возможной предвзятости руководства;
 - (g) описание недостатков системы внутреннего контроля, выявленных в результате выполнения аудиторских процедур;
 - (h) фактические или подозреваемые недобросовестные действия с участием руководства компонента, сотрудников, выполняющих важные функции в рамках системы внутреннего контроля группы применительно к компоненту, или прочих лиц в тех случаях, когда недобросовестные действия привели к существенному искажению финансовой информации компонента;
 - (i) прочие значимые вопросы, о которых аудитор компонента сообщил или планирует сообщить руководству компонента или лицам, отвечающим за корпоративное управление компонента;
 - (j) все другие вопросы, которые могут иметь значение для аудита группы или к которым аудитор компонента считает целесообразным привлечь внимание аудитора группы, в том числе исключения, отмеченные в письменных заявлениях, которые аудитор компонента запросил у руководства компонента;
 - (k) общие замечания или выводы аудитора компонента (см. пункт A146).

46. Аудитор группы должен:
- (a) обсудить значимые вопросы, возникшие в ходе информационного взаимодействия с аудитором компонента, в том числе указанные в пункте 45, с аудитором компонента, руководством компонента или руководством группы в зависимости от обстоятельств;
 - (b) оценить, является ли информационное взаимодействие с аудитором компонента адекватным для целей аудитора группы. Если такое информационное взаимодействие неадекватно для целей аудитора группы, аудитор группы должен рассмотреть последствия для аудита группы (см. пункт А147).
47. Аудитор группы должен определить, необходима ли проверка дополнительной аудиторской документации аудитора компонента, а также ее объем. При принятии этого решения аудитор группы должен принимать во внимание (см. пункты А148–А149):
- (a) характер, срок и объем работ, выполненных аудитором компонента;
 - (b) профессиональную компетентность и способности аудитора компонента, указанные в пункте 26(a);
 - (c) осуществление руководства и надзора в отношении аудитора компонента и проверку его работы.
48. Если аудитор группы приходит к выводу о том, что работа, выполненная аудитором компонента, не является адекватной для целей аудитора группы, он должен определить, какие дополнительные аудиторские процедуры необходимо выполнить и кто их будет выполнять – аудитор компонента или аудитор группы.

События после отчетной даты

49. При применении МСА 560²⁸ аудитор группы обязан взять на себя ответственность за выполнение процедур, направленных на выявление событий, которые могут требовать корректировки или раскрытия в финансовой отчетности группы, включая, если уместно, требование о выполнении этих процедур аудиторами компонентов (см. пункт А150).

Особенности участия аудиторов компонентов

50. Аудитор группы должен требовать, чтобы аудиторы компонентов уведомляли аудитора группы в случаях, если им станет известно о событиях после отчетной даты, которые могут требовать корректировки или раскрытия в финансовой отчетности группы (см. пункт А150).

Оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств

51. При применении МСА 330²⁹ аудитор группы должен оценить, были ли получены в результате выполненных аудиторских процедур, включая работы, выполненные аудиторами компонентов, достаточные надлежащие аудиторские доказательства, которые послужат основой для формирования мнения аудитора группы (см. пункты А151–А155).
52. Руководитель задания по аудиту группы должен оценить влияние на мнение аудитора группы любых неисправленных искажений (которые были выявлены аудитором группы или информация о которых была предоставлена аудиторами компонентов), а также влияние

²⁸ МСА 560 «События после отчетной даты», пункты 6–7.

²⁹ МСА 330, пункт 26.

случаев, когда было невозможно получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства (см. пункт А156).

Аудиторское заключение

53. В аудиторском заключении о финансовой отчетности группы не должно быть ссылки на аудитора компонента, если только включение такой ссылки не предусмотрено законами или нормативными актами. Если включение такой ссылки регламентируется законами или нормативными актами, в аудиторском заключении следует указать, что данная ссылка не уменьшает ответственность руководителя задания по аудиту группы или аудиторской организации, в которой работает этот руководитель, за выражение мнения аудитора группы (см. пункты А157–А158).

Информационное взаимодействие с руководством группы и лицами, отвечающими за корпоративное управление группы

Информационное взаимодействие с руководством группы

54. Аудитор группы должен предоставить руководству группы общую информацию о планируемом объеме работ и сроках проведения аудита, включая общие сведения о предстоящей работе в компонентах группы (см. пункт А159).
55. Если недобросовестные действия были выявлены аудитором группы или доведены до его сведения аудитором компонента (см. пункт 45(h)) или если имеется информация, указывающая на возможность недобросовестных действий, аудитор группы должен своевременно сообщить об этом руководству группы соответствующего уровня, чтобы проинформировать лиц, непосредственно ответственных за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий в отношении вопросов, связанных с их обязанностями (см. пункт А160).
56. В соответствии с законами, нормативными актами или в силу других причин от аудитора компонента может потребоваться выражение мнения аудитора в отношении финансовой отчетности организации или подразделения, являющихся частью группы. В этом случае аудитор группы должен попросить руководство группы информировать руководство организации или подразделения о любом вопросе, о котором становится известно аудитору группы и который является значимым для финансовой отчетности организации или подразделения, но о котором руководству организации или подразделения может быть неизвестно. Если руководство группы отказывается информировать руководство организации или подразделения о данном вопросе, аудитор группы должен обсудить его с лицами, отвечающими за корпоративное управление группы. Если вопрос остается нерешенным, аудитор группы с учетом всех правовых соображений и профессиональных вопросов конфиденциальности должен рассмотреть вопрос о том, не следует ли рекомендовать аудитору компонента не предоставлять аудиторское заключение о финансовой отчетности организации или подразделения до тех пор, пока вопрос не будет решен (см. пункты А161–А162).

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление группы

57. Аудитор группы должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление группы, о следующих вопросах в дополнение к тем, которые требуются МСА 260

(пересмотренным)³⁰ и другими МСА (см. пункт А163):

- (a) общие сведения о предстоящих работах в компонентах группы и о характере планируемого участия аудитора группы в работе, выполняемой аудиторами компонентов (см. пункт А164);
- (b) случаи, когда проверка аудитором группы работы аудитора компонента вызвала обеспокоенность качеством работы данного аудитора компонента, и меры, которые были приняты аудитором группы в связи с этой обеспокоенностью;
- (c) любые ограничения в отношении объема аудита группы, например значимые вопросы, связанные с ограничениями доступа к сотрудникам или информации;
- (d) фактические или подозреваемые недобросовестные действия с участием руководства группы, руководства компонента, сотрудников, выполняющих важные функции в рамках системы внутреннего контроля группы, или прочих лиц в тех случаях, когда недобросовестные действия привели к существенному искажению финансовой отчетности группы.

Информирование о выявленных недостатках системы внутреннего контроля

58. При применении МСА 265³¹ аудитор группы должен принять решение о том, следует ли сообщать о выявленных недостатках в системе внутреннего контроля группы лицам, отвечающим за корпоративное управление группы, или руководству группы. Принимая такое решение, аудитор группы должен рассмотреть недостатки системы внутреннего контроля, которые были выявлены аудиторами компонентов и доведены до сведения аудитора группы согласно пункту 45(g) (см. пункт А165).

Документация

59. В соответствии с МСА 230³² аудиторская документация по заданию по аудиту группы должна быть достаточной для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проводимым аудитом, мог понять характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур, полученных доказательств и выводов, сделанных в отношении значимых вопросов, возникших в ходе аудита группы. При применении МСА 230³³ аудитор обязан отразить в аудиторской документации группы (см. пункты А166–А169, А179–А182):

- (a) значимые вопросы в отношении ограничений доступа к информации или лицам внутри группы, которые учитывались до принятия решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом или работы по заданию или возникли после принятия такого решения, и способы решения таких вопросов;
- (b) основание для определения аудитором группы компонентов для целей планирования и проведения аудита группы (см. пункт А170);

³⁰ МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление».

³¹ МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля».

³² МСА 230, пункт 8.

³³ МСА 230, пункты 1–3, 9–11, А6–А7 и Приложение.

- (с) основание для установления уровня существенности для выполнения аудиторских процедур компонента и пороговое значение для информирования аудитора группы об искажениях в финансовой информации компонента;
- (d) основание для определения аудитором группы, обладают ли аудиторы компонентов надлежащими способностями и профессиональной компетентностью, в том числе достаточным временем, для выполнения порученных аудиторских процедур в отношении компонентов (см. пункт А171);
- (е) основные элементы понимания системы внутреннего контроля группы в соответствии с пунктом 30(с);
- (f) характер, сроки и объем руководства и надзора в отношении аудиторов компонентов со стороны аудитора группы, а также проверки их работы, включая при необходимости проверку аудитором группы дополнительной аудиторской документации аудитора компонента в соответствии с пунктом 47 (см. пункты А172–А178);
- (g) вопросы, связанные с информационным взаимодействием с аудиторами компонентов, включая:
 - (i) вопросы, если такие возникают, в отношении недобросовестных действий, связанных сторон или непрерывности деятельности, которые были доведены до сведения согласно пункту 32;
 - (ii) вопросы, относящиеся к выводу аудитора группы касательно аудита группы в соответствии с пунктом 45, в том числе то, как аудитор группы разрешил значимые вопросы, обсужденные с аудиторами компонентов, руководством компонентов или руководством группы;
- (h) оценку аудитором группы замечаний или выводов аудиторов компонентов в отношении вопросов, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность группы, и процедуры, выполненные в ответ на них.

* * *

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта (см. пункты 1–2)

- A1. В настоящем стандарте также рассматриваются особенности применения требований и рекомендаций МСА 220 (пересмотренного), актуальные для руководителя задания по аудиту группы или аудитора группы в зависимости от обстоятельств, включая осуществление руководства и надзора в отношении аудиторов компонентов и проверки их работы.
- A2. В МСК 1³⁴ рассматриваются задания, в отношении которых требуется выполнение проверки качества. МСК 2³⁵ регламентирует назначение лица, проверяющего качество задания, и критерии для такого назначения, а также его обязанности в части выполнения и

³⁴ Международный стандарт управления качеством (МСК) 1 «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг».

³⁵ МСК 2 «Проверки качества выполнения заданий».

документального оформления проверки качества выполнения задания, в том числе по аудиту группы.

- A3. Организация или подразделение группы могут также подготавливать собственную финансовую отчетность такой организации или подразделения, которая включает финансовую информацию входящих в них организаций или подразделений (то есть подгруппы). Настоящий стандарт применяется к аудиту финансовой отчетности таких подгрупп, проводимому для соблюдения требований законодательства, регуляторных или иных целей.
- A4. Отдельное юридическое лицо может включать несколько подразделений: например, компания, осуществляющая деятельность в разных местах нахождения, такая как банк с несколькими филиалами. Когда эти подразделения обладают такими характеристиками, как территориальная обособленность, отдельное руководство или отдельные информационные системы (включая отдельный основной регистр), и при подготовке финансовой отчетности отдельного юридического лица финансовая информация агрегируется, такая финансовая отчетность удовлетворяет определению финансовой отчетности группы, так как она включает финансовую информацию нескольких организаций или подразделений, подготовленную с применением процесса консолидации.
- A5. В некоторых случаях отдельное юридическое лицо может настроить свою информационную систему для сбора финансовой информации по нескольким видам продуктов или услуг для составления отчетности согласно законодательным или нормативным требованиям или для иных управленческих целей. В этих обстоятельствах финансовая отчетность организации не является финансовой отчетностью группы, так как отсутствует агрегация финансовой информации нескольких организаций или подразделений, подготовленной с применением процесса консолидации. Кроме того, сбор отдельной информации (например, во вспомогательной ведомости) для составления отчетности согласно законодательным или нормативным требованиям или для иных управленческих целей не является основанием для рассмотрения отдельных организаций или подразделений (например, отделений) для целей настоящего стандарта.

Группы и компоненты (см. пункты 4–5)

- A6. Информационная система группы, включая ее процесс составления финансовой отчетности, может соответствовать или не соответствовать организационной структуре группы. Например, группа может быть организована в соответствии с ее юридической структурой, однако ее информационная система может быть организована по функциям, процессам, продуктам или услугам (или по группам продуктов или услуг) либо по географическому признаку для целей управления или отчетности.
- A7. Исходя из понимания организационной структуры группы и ее информационной системы, аудитор группы может определить, что финансовая информация некоторых организаций или подразделений может рассматриваться в совокупности для целей планирования и выполнения аудиторских процедур. Например, группа может включать три юридических лица с аналогичными характеристиками хозяйственной деятельности, осуществляющих операции в одном географическом регионе под общим руководством и использующих общую систему внутреннего контроля, включая информационную систему. В этих обстоятельствах аудитор группы может принять решение рассматривать эти три юридических лица как один компонент.

- А8. Группа также может централизовать деятельность или процессы, применимые к нескольким организациям или подразделениям группы, например, посредством использования общего центра обслуживания. Когда такая централизованная деятельность имеет значение для процесса составления финансовой отчетности группы, аудитор группы может определить общий центр обслуживания в качестве компонента.
- А9. Другим вопросом, который может иметь значение для аудитора группы при определении компонентов, является то, как руководство определяет операционные сегменты в соответствии с требованиями к раскрытию информации, предусмотренными применимой концепцией подготовки финансовой отчетности³⁶.

Привлечение аудиторов компонентов (см. пункты 7–8)

- А10. Аудиторы компонентов могут проводить аудит финансовой отчетности компонента в законодательных, регуляторных или иных целях, особенно в случаях, когда компонент является юридическим лицом. Когда аудитор компонента также проводит или завершил аудит финансовой отчетности компонента, аудитор группы может иметь возможность использовать работу по аудиту, выполненную в отношении финансовой отчетности компонента, при условии, что аудитор группы удостоверился в соответствии такой работы целям аудита группы. Кроме того, аудиторы компонентов могут адаптировать работу, выполненную в рамках аудита финансовой отчетности компонента, так, чтобы она также соответствовала потребностям аудитора группы. В любом случае применяются требования настоящего стандарта, в том числе те, которые относятся к осуществлению руководства и надзора в отношении аудиторов компонентов и проверке их работы.
- А11. В соответствии с МСА 220 (пересмотренным)³⁷ руководитель задания обязан определить, что подход к руководству, надзору и проверке разработан с учетом характера и обстоятельств аудиторского задания. Пункт А76 содержит примеры различных способов принятия руководителем задания по аудиту группы на себя ответственности за руководство и надзор в отношении аудиторов компонентов и за проверку их работы и может быть полезен в случаях, когда аудитор группы планирует использовать работу, выполненную в рамках аудита финансовой отчетности компонента, который уже завершен.
- А12. Как поясняется в МСА 200³⁸, риск необнаружения связан с характером, сроками и объемом аудиторских процедур, определенных аудитором для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Риск необнаружения зависит не только от эффективности аудиторской процедуры, но также от применения этой процедуры аудитором. Следовательно, на риск необнаружения влияют такие факторы, как адекватное планирование, выделение надлежащих ресурсов для выполнения задания, проявление профессионального скептицизма и осуществление надзора и проверки в отношении выполненной работы по аудиту.
- А13. Риск необнаружения – это более широкое понятие, чем риск агрегирования, описание которого приведено в пунктах 14(а) и А19. В случае аудита группы вероятность того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений может превысить уровень существенности для финансовой отчетности группы в целом, может быть выше, так как аудиторские процедуры могут выполняться отдельно в отношении финансовой информации компонентов в рамках

³⁶ См., например, Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

³⁷ МСА 220 (пересмотренный), пункт 30(б).

³⁸ МСА 200, пункт А45.

группы. Следовательно, уровень существенности для выполнения аудиторских процедур компонента устанавливается аудитором группы в целях снижения риска агрегирования до приемлемо низкого уровня.

Профессиональный скептицизм (см. пункт 9)

- A14. В МСА 220 (пересмотренном)³⁹ приведены примеры факторов, препятствующих проявлению профессионального скептицизма на уровне задания, включая неосознанное предвзятое отношение аудитора, которое может помешать проявлению профессионального скептицизма при разработке и выполнении аудиторских процедур и оценке аудиторских доказательств. В МСА 220 (пересмотренном) также приведены возможные действия, которые может предпринять рабочая группа для снижения влияния факторов, препятствующих проявлению профессионального скептицизма на уровне задания.
- A15. Требования и соответствующее руководство по применению, содержащиеся в МСА 315 (пересмотренном, 2019 г.)⁴⁰, МСА 540 (пересмотренном)⁴¹ и других МСА, регламентируют проявление профессионального скептицизма, а также включают примеры того, как документальное оформление может способствовать тому, как подтверждается проявление профессионального скептицизма со стороны аудитора.
- A16. Все члены рабочей группы должны проявлять профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита группы. Руководство и надзор со стороны аудитора группы в отношении членов рабочей группы, включая аудиторов компонентов, и проверка их работы могут предоставить аудитору группы информацию о том, проявляет ли рабочая группа профессиональный скептицизм надлежащим образом.
- A17. На проявление профессионального скептицизма в рамках аудита группы могут повлиять следующие факторы:
- аудиторы компонентов в разных территориальных подразделениях могут быть подвержены различным культурным влияниям, которые могут оказать воздействие на характер предвзятости, которой они подвержены;
 - в сложных структурах некоторых групп начинают действовать факторы, которые увеличивают подверженность организации рискам существенного искажения. Кроме того, слишком сложная организационная структура может быть фактором риска недобросовестных действий согласно МСА 240⁴², следовательно, для понимания бизнес-цели и деятельности некоторых организаций или подразделений может потребоваться дополнительное время или квалификация;
 - характер и объем внутригрупповых операций (например, операций с участием нескольких организаций и подразделений внутри группы или многочисленных связанных сторон), денежных потоков или соглашений о трансфертном ценообразовании могут привести к возникновению дополнительных сложностей. В некоторых случаях такие вопросы могут также привести к возникновению факторов риска недобросовестных

³⁹ МСА 220 (пересмотренный), пункты А34–А36.

⁴⁰ МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.), пункт А238.

⁴¹ МСА 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации», пункт А11.

⁴² МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности», Приложение 1.

действий;

- когда аудит группы проводится в условиях жестких сроков предоставления отчетности, установленных руководством группы, это может оказать давление на членов рабочей группы при завершении порученной им работы. В таких обстоятельствах рабочей группе может потребоваться дополнительное время для надлежащей критической оценки предпосылок руководства, вынесения надлежащих суждений или надлежащей проверки выполненной работы по аудиту.

A18. Проявление профессионального скептицизма аудитором группы включает сохранение повышенного внимания к содержащей несоответствия информации, получаемой от аудиторов компонентов, руководства компонентов и руководства группы, в отношении вопросов, которые могут быть значимыми для финансовой отчетности группы.

Определения

Риск агрегирования (см. пункт 14(a))

A19. Риск агрегирования характерен для всех заданий по аудиту финансовой отчетности, но его понимание и снижение приобретают особое значение в случае аудита группы, так как существует повышенная вероятность того, что аудиторские процедуры будут проводиться в отношении видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, дезагрегированных по компонентам. Как правило, риск агрегирования повышается по мере увеличения числа компонентов, в отношении которых аудиторские процедуры выполняются отдельно аудиторами компонентов или другими членами рабочей группы.

Компонент (см. пункт 14(b))

A20. Аудитор группы использует профессиональное суждение при определении компонентов, в отношении которых будет проводиться работа по аудиту. В пункте A7 поясняется, что финансовая информация некоторых организаций или подразделений может рассматриваться в совокупности для целей планирования и выполнения аудиторских процедур. Однако ответственность аудитора группы за выявление и оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности группы охватывает все организации и подразделения, финансовая информация которых включена в финансовую отчетность группы.

Аудитор компонента (см. пункт 14(c))

A21. В настоящем стандарте ссылки на рабочую группу включают аудитора группы и аудиторов компонентов. Аудиторы компонентов могут быть сотрудниками аудиторской организации, входящей или не входящей в сеть, или сотрудниками аудиторской организации аудитора группы (например, другого офиса в составе аудиторской организации аудитора группы).

A22. В некоторых случаях аудитор группы может проводить централизованное тестирование видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации или может выполнять аудиторские процедуры в отношении компонента. В таких случаях аудитор группы не рассматривается в качестве аудитора компонента.

A23. Пункт 24 требует, чтобы аудитор группы запрашивал у аудитора компонента подтверждение того, что он будет сотрудничать с аудитором группы, в том числе в отношении того, что он выполнит работу, порученную аудитором группы. В пункте A58 содержатся рекомендации в

отношении случаев, когда аудитор компонента не имеет возможности предоставить такое подтверждение.

Руководство компонента (см. пункт 14(d))

A24. Руководство компонента представляет собой руководство, ответственное за финансовую информацию или иную деятельность (например, обработку операций в общем центре обслуживания) организации или подразделения, являющегося частью группы. Когда аудитор группы рассматривает финансовую информацию некоторых организаций или подразделений в совокупности в качестве компонента или устанавливает, что общий центр обслуживания является компонентом (см. пункты A7–A8), руководством компонента является руководство, ответственное за финансовую информацию или обработку операций, в отношении которых выполняются аудиторские процедуры на уровне данного компонента. В некоторых случаях отдельное руководство компонента может отсутствовать и руководство группы может нести непосредственную ответственность за финансовую информацию или иную деятельность компонента.

Руководитель задания по аудиту группы (см. пункт 14(j))

A25. В случае совместно проводимого аудита группы работающие совместно руководители задания и их рабочие группы вместе являются «руководителем задания по аудиту группы» и «рабочей группой» для целей настоящего стандарта. Однако в настоящем стандарте не рассматриваются ни отношения между аудиторами, которые совместно проводят аудит, ни работа, которую в рамках совместно проводимого аудита выполняет один аудитор в отношении работы другого аудитора для целей аудита группы.

Финансовая отчетность группы (см. пункты 2, 14(k))

A26. Требования к подготовке и представлению финансовой отчетности группы могут быть указаны в применимой концепции подготовки финансовой отчетности, которая таким образом может влиять на определение финансовой информации организаций или подразделений, подлежащей включению в финансовую отчетность группы. Например, некоторые концепции требуют подготовки консолидированной финансовой отчетности в случаях, когда организация (материнская организация) контролирует одну или несколько других организаций (например, дочерние организации) посредством принадлежащего ей контрольного пакета или по иным основаниям. В некоторых случаях применимая концепция подготовки финансовой отчетности включает отдельные требования к представлению комбинированной финансовой отчетности или может разрешать это иным образом. Примеры ситуаций, когда может быть разрешено представление комбинированной финансовой отчетности, включают организации, у которых нет материнской организации, но которые находятся под общим контролем, или организации, находящиеся под общим управлением.

A27. В настоящем стандарте термин «процесс консолидации» не предназначен для использования в том же значении, что и понятия «консолидация» или «консолидированная финансовая отчетность», определение или описание которых содержится в концепциях подготовки финансовой отчетности. Вместо этого термин «процесс консолидации» обозначает процесс подготовки финансовой отчетности группы в более широком смысле.

A28. Детальные аспекты процесса консолидации различаются в разных группах в зависимости от структуры группы и ее информационной системы, включая процесс подготовки финансовой

отчетности. Однако процесс консолидации имеет особенности, такие как исключение внутригрупповых операций и остатков, а также, в соответствующих случаях, последствий применения разных отчетных периодов организациями или подразделениями, включенными в финансовую отчетность группы.

Ответственность высшего руководства за управление качеством и обеспечение качества при проведении аудита группы (см. пункты 11, 16)

- A29. Для руководителя задания по аудиту группы может быть невозможно или практически неосуществимо самостоятельно обеспечивать выполнение всех требований МСА 220 (пересмотренного), особенно в случаях, когда рабочая группа включает большое количество аудиторов компонентов, расположенных в разных местах нахождения. При управлении качеством на уровне задания МСА 220 (пересмотренный)⁴³ разрешает руководителю задания поручать разработку или выполнение процедур, задач или действий другим членам рабочей группы для помощи руководителю задания. Следовательно, руководитель задания по аудиту группы может поручить выполнение процедур, задач или действий другим членам рабочей группы, которые могут далее делегировать выполнение этих процедур, задач или действий. В таких случаях МСА 220 (пересмотренный) требует, чтобы руководитель задания по аудиту группы продолжал нести общую ответственность за управление качеством и обеспечение качества в рамках аудиторского задания.
- A30. Политика или процедуры, установленные аудиторской организацией или являющиеся общими требованиями сети или услугами сети⁴⁴, могут служить подспорьем для руководителя задания по аудиту группы, способствуя информационному взаимодействию между аудитором группы и аудиторами компонентов и поддерживая осуществление аудитором группы руководства и надзора в отношении этих аудиторов компонентов и проверки их работы.
- A31. В МСА 220 (пересмотренном)⁴⁵ поясняется, что корпоративная культура, демонстрирующая приверженность качеству, формируется и укрепляется членами рабочей группы, когда они демонстрируют ожидаемое поведение при выполнении задания. В целях соблюдения требования, содержащегося в пункте 16(а), руководитель задания по аудиту группы может напрямую обмениваться информацией с другими членами рабочей группы (включая аудиторов компонентов) и укреплять такое информационное взаимодействие своим поведением и действиями (например, подавая личный пример такого поведения).

Принятие решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом

Определение обоснованных ожиданий в отношении возможности получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств (см. пункты 17–18)

- A32. При определении обоснованных ожиданий в отношении возможности получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств руководитель задания по аудиту группы может получить понимание в отношении следующих вопросов:
- структура группы, включая ее юридическую и организационную структуру;
 - виды деятельности, которые являются значительными для группы, включая отраслевые

⁴³ МСА 220 (пересмотренный), пункт 15.

⁴⁴ МСК 1, пункты 48–52.

⁴⁵ МСА 220 (пересмотренный), пункт A28.

и нормативно-правовые, экономические и политические условия осуществления такой деятельности;

- использование обслуживающих организаций;
- использование общих центров обслуживания;
- процесс консолидации;
- то, будет ли аудитор группы:
 - иметь неограниченный доступ к лицам, отвечающим за корпоративное управление группы, руководству группы, лицам, отвечающим за корпоративное управление компонентов, руководству компонентов и информации компонентов, включая те компоненты, которые учитываются по методу долевого участия;
 - иметь возможность выполнить необходимую работу в отношении финансовой информации компонентов, если применимо;
- то, выделены ли достаточные и надлежащие ресурсы, и будут ли они предоставлены.

A33. Если задание по аудиту группы выполняется впервые, понимание вопросов, указанных в пункте A32, может быть получено аудитором группы на основе:

- информации, предоставленной руководством группы;
- информационного взаимодействия с руководством группы;
- информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление группы;
- информационного взаимодействия с руководством компонента или предшествующим аудитором в случае необходимости.

A34. В случае выполнения повторного задания на возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства могут повлиять значительные изменения, например:

- в структуре группы (например, приобретения, выбытия, учреждение совместных предприятий, реорганизация или изменения в организации системы подготовки финансовой отчетности группы);
- в деятельности компонентов, которые являются значительными для группы;
- в составе лиц, отвечающих за корпоративное управление группы, руководства группы или ключевого управленческого персонала компонентов, в отношении которых предполагается проводить аудиторские процедуры;
- в понимании аудитором группы вопросов относительно честности и компетентности руководства группы или компонентов;
- в применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

A35. При получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств могут возникать дополнительные сложности в рамках проведения аудита группы, когда компоненты расположены вне юрисдикции аудитора группы, в силу культурных и языковых различий, а также разных законов или нормативных актов. Например, законы или нормативные акты могут ограничивать возможность направления аудитором компонента документации за пределы своей юрисдикции, или военные действия, массовые беспорядки или вспышки заболеваний

могут ограничивать доступ аудитора группы к соответствующей аудиторской документации аудитора компонента. В пункте А180 изложены возможные варианты действий в таких ситуациях.

А36. Ограничения могут быть введены после принятия руководителем задания по аудиту группы решения о начале работы по заданию по аудиту группы, что может повлиять на возможность рабочей группы получать достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Такие ограничения могут включать те, которые влияют на:

- доступ аудитора группы к информации компонентов, руководству или лицам, отвечающим за корпоративное управление компонентов, или к аудиторам компонентов (включая соответствующую аудиторскую документацию, запрашиваемую аудитором группы) (см. пункты 20–21);
- работу, которую требуется выполнить в отношении финансовой информации компонентов.

В пунктах А45–А46 объясняется возможное влияние таких ограничений на заключение аудитора в отношении финансовой отчетности группы.

Согласование условий аудиторских заданий (см. пункт 19)

А37. Согласно требованиям МСА 210⁴⁶ аудитор должен согласовать условия аудиторского задания с руководством или, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление. В условиях выполнения задания указывается применимая концепция подготовки финансовой отчетности. К дополнительным вопросам, которые могут быть включены в условия выполнения задания, относятся следующие:

- информационное взаимодействие между аудитором группы и аудиторами компонентов должно осуществляться без каких-либо ограничений, насколько это допустимо в соответствии с законами или нормативными актами;
- аудитор группы должен быть осведомлен об обмене важной информацией между аудиторами компонентов и лицами, отвечающими за корпоративное управление компонентов, или руководством компонентов, включая сообщения о значительных недостатках системы внутреннего контроля;
- аудитор группы должен быть осведомлен об обмене информацией между регулирующими органами и организациями или подразделениями по вопросам, связанным с финансовой отчетностью, которые могут иметь значение для аудита группы;
- аудитору группы должно быть разрешено проводить работы в компоненте или требовать выполнения этих работ аудитором компонента.

Ограничения доступа к информации или сотрудникам (см. пункты 20–21)

А38. Ограничения доступа к информации или сотрудникам не отменяют требование к аудитору группы о получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

А39. Доступ к информации или сотрудникам может быть ограничен по многим причинам, например

⁴⁶ МСА 210, пункты 9 и 10(d).

в силу ограничений, введенных руководством компонента, законами или нормативными актами или в результате иных обстоятельств, таких как военные действия, массовые беспорядки или вспышки заболеваний. В пункте А180 указано, как аудитор группы может преодолеть ограничения доступа к аудиторской документации аудитора компонента.

А40. В некоторых случаях аудитор группы может преодолеть ограничения доступа к информации или сотрудникам, например, следующим образом:

- если доступ к руководству компонента или лицам, отвечающим за корпоративное управление компонента, ограничен, аудитор группы может потребовать от руководства группы или лиц, отвечающих за корпоративное управление группы, оказать содействие в устранении ограничения либо запросить информацию непосредственно у руководства группы или лиц, отвечающих за корпоративное управление группы;
- если группа имеет неконтролирующую долю участия в организации, учитываемой по методу долевого участия, аудитор группы может определить наличие положений (например, в условиях соглашений о совместных предприятиях или иных инвестиционных договоров) в отношении доступа группы к финансовой информации организации и потребовать у руководства группы использовать такие права;
- если группа имеет неконтролирующую долю участия в организации, учитываемой по методу долевого участия, и группа имеет представителей, которые входят в исполнительный орган или в состав лиц, отвечающих за корпоративное управление неконтролируемой организацией, аудитор группы может направить им запрос в отношении возможности предоставить ему финансовую и иную информацию, имеющуюся у них в силу занимаемого ими положения.

А41. Если группа имеет неконтролирующую долю участия в организации, которая учитывается по методу долевого участия, и доступ аудитора группы к информации или сотрудникам организации ограничен, аудитор группы может получить информацию для использования в качестве аудиторских доказательств в отношении финансовой информации организации, например:

- финансовую информацию, имеющуюся у руководства группы, так как руководству группы также необходимо получать финансовую информацию неконтролируемой организации для подготовки финансовой отчетности группы;
- информацию из открытых источников, таких как проаудированная финансовая отчетность, документы для публичного раскрытия или котировальные цены долевого инструментов неконтролируемой организации.

Вопрос о возможности получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств является предметом профессионального суждения, особенно с точки зрения оцененных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы и с учетом того, что другие источники информации могут подтверждать или иным образом дополнять полученные аудиторские доказательства⁴⁷.

А42. Если группа имеет неконтролирующую долю участия в организации, учитываемой по методу долевого участия, и доступ к информации или сотрудникам организации ограничен, аудитор группы может рассмотреть вопрос о несоответствии таких ограничений предположкам

⁴⁷ МСА 330, пункт 7(b).

руководства группы в отношении уместности использования метода учета по долевого участию.

A43. Когда аудитор группы не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства из-за ограничения доступа к информации или сотрудникам, аудитор группы может:

- сообщить об ограничениях аудиторской организации аудитора группы для оказания ему содействия в определении надлежащего плана действий. Например, аудиторская организация аудитора группы может обсудить с руководством группы ограничения и предложить руководству группы обратиться в регулирующие органы. Это может быть полезно, когда ограничения влияют на аудит нескольких организаций в одной юрисдикции или одной и той же аудиторской организацией, например, в результате военных действий, массовых беспорядков или вспышек заболеваний в ключевой стране;
- быть обязан сообщить об ограничениях регулирующим, биржевым или иным органам в соответствии с законами или нормативными актами.

A44. Ограничения доступа могут иметь иные последствия для аудита группы. Например, если ограничения вводятся руководством группы, аудитор группы может быть необходимо пересмотреть надежность ответов руководства группы на запросы аудитора группы, а также вопрос о том, не ставят ли ограничения под сомнение честность руководства группы.

Влияние ограничений доступа к информации или сотрудникам на аудиторское заключение в отношении финансовой отчетности группы (см. пункты 20–21)

A45. МСА 705 (пересмотренный)⁴⁸ содержит требования и рекомендации в отношении того, как поступать в ситуациях, когда аудитор группы не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. В Приложении 1 приводится пример аудиторского заключения, в котором аудитор группы выражает мнение с оговоркой в отношении аудита группы на том основании, что он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении компонента, который учитывается по методу долевого участия.

Запрет на отказ от задания или прекращение работ по заданию руководителем задания по аудиту группы, содержащийся в законах или нормативных актах (см. пункты 20–21)

A46. Законы или нормативные акты могут запрещать руководителю задания по аудиту группы отказываться от задания или прекращать работы по заданию. Например, в некоторых юрисдикциях аудитор назначается на определенный период и не может прекратить работы по заданию до окончания данного периода. Кроме того, в государственном секторе у аудитора может отсутствовать возможность отказаться от задания или прекратить работы по заданию в силу характера его полномочий или соображений, представляющих общественный интерес. В таких обстоятельствах требования настоящего стандарта, тем не менее, применяются к аудиту группы, и влияние невозможности аудитором группы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства рассматривается в МСА 705 (пересмотренном).

Общая стратегия аудита группы и план аудита группы

Непрерывный и итеративный характер планирования и проведения аудита группы (см.

⁴⁸ МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

пункт 22)

A47. Как поясняется в МСА 300⁴⁹, планирование является не обособленным этапом аудита, а в значительной степени непрерывным и итеративным процессом, который часто начинается сразу после завершения предыдущего аудита (или в связи с ним) и продолжается до завершения текущего аудиторского задания. Например, в связи с непредвиденными событиями, изменениями условий или аудиторскими доказательствами, полученными в результате оценки рисков или выполнения дальнейших аудиторских процедур, аудитор группы может потребоваться изменить общую стратегию аудита группы и план аудита группы, а следовательно, и запланированный характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур на основе пересмотренной оценки рисков. Аудитор группы может также изменить определенный им состав компонентов, в отношении которых необходимо проводить работу по аудиту, а также характер, сроки и объем участия аудиторов компонентов. МСА 300⁵⁰ требует, чтобы аудитор обновлял и изменял в ходе аудита общую стратегию аудита и план аудита по мере необходимости.

Определение общей стратегии аудита группы и плана аудита группы (см. пункт 22)

A48. При выполнении первого задания по аудиту группы аудитор группы может иметь предварительное понимание деятельности группы и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности и системы внутреннего контроля организации, исходя из информации, полученной от руководства группы, лиц, отвечающих за корпоративное управление группы, и, в случае необходимости, информационного взаимодействия с руководством компонента или предшествующим аудитором. При выполнении повторного задания по аудиту группы аудитор группы может получить предварительное понимание в результате аудита за предыдущие периоды. Такое предварительное понимание может помочь аудитору группы в формировании первоначальных ожиданий в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации, которые могут быть значительными.

A49. Аудитор группы может также использовать информацию, полученную в рамках процедуры принятия решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом или работы по определенному заданию, при определении общей стратегии аудита группы и плана аудита группы, например, в отношении ресурсов, необходимых для проведения аудита группы.

A50. Процесс определения общей стратегии аудита группы и плана аудита группы и формирования первоначальных ожиданий в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации, которые могут быть значительными на уровне финансовой отчетности группы, может помочь аудитору группы в разработке предварительного решения по следующим вопросам:

- следует ли проводить работу по аудиту централизованно, по компонентам или использовать комбинацию этих подходов;
- каковы характер, сроки и объем работы по аудиту, выполняемой в отношении финансовой информации компонентов (например, разработка и выполнение процедур оценки рисков, дальнейших аудиторских процедур или их комбинации).

⁴⁹ МСА 300, пункт А2.

⁵⁰ МСА 300, пункт 10.

Компоненты, в которых необходимо выполнить работу по аудиту (см. пункт 22(a))

A51. Определение компонентов, в которых необходимо выполнить работу по аудиту, является предметом профессионального суждения. Вопросы, которые могут повлиять на такое решение аудитора группы, включают, в частности:

- характер событий или условий, которые могут привести к возникновению риска существенного искажения на уровне предпосылок составления финансовой отчетности группы, связанных с компонентом, например:
 - вновь созданные или приобретенные организации или подразделения;
 - организации или подразделения, в которых произошли значительные изменения;
 - значительные операции со связанными сторонами;
 - значительные операции, которые выходят за рамки обычной деятельности;
 - необычные колебания, выявленные в результате проведения аналитических процедур на уровне группы в соответствии с МСА 315 (пересмотренным, 2019 г.)⁵¹;
- дезагрегирование значительных видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации в финансовой отчетности группы по компонентам с учетом размера и характера активов, обязательств и операций территориального отделения или подразделения относительно финансовой отчетности группы;
- ожидания относительно того, будут ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении всех значительных видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации в финансовой отчетности группы в результате проведения запланированной работы по аудиту в отношении финансовой информации выявленных компонентов;
- характер и объем искажений или недостатков системы контроля, выявленных у компонента в ходе аудита за предыдущие периоды;
- характер и степень единства средств контроля в рамках группы, а также то, осуществляет ли группа деятельность, связанную с подготовкой финансовой отчетности, централизованно, и если это так, то каким образом.

Ресурсы (см. пункт 22(b))

A52. Вопросы, которые влияют на определение аудитором группы ресурсов, необходимых для проведения аудита группы, а также характера, сроков и объема участия аудиторов компонентов, являются предметом профессионального суждения и могут включать, в частности:

- понимание деятельности группы, ее компонентов, в отношении которых должна быть выполнена работа по аудиту, а также то, проводить ли работу централизованно, по компонентам или использовать комбинацию этих подходов;
- знания и опыт работы рабочей группы. Например, аудиторы компонентов могут иметь более значительный опыт и более глубокие знания, чем аудитор группы, в отношении местных отраслей, в которых компоненты осуществляют свою деятельность, национальных законов

⁵¹ МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.), пункт 14(b).

или нормативных актов, практики ведения бизнеса, языка и культуры. Кроме того, для сложных вопросов может потребоваться привлечение экспертов аудитора;

- первоначальные ожидания в отношении потенциальных рисков существенного искажения;
- объем или местонахождение ресурсов, которые необходимо выделить для отдельных областей аудита. Например, степень, в которой компоненты территориально распределены, может повлиять на необходимость привлечения аудиторов компонентов для конкретных мест нахождения компонентов;
- условия и порядок доступа. Например, когда доступ аудитора группы к компоненту в определенной юрисдикции ограничен, может потребоваться привлечение аудиторов компонентов;
- характер деятельности компонентов, включая сложность или специализацию операций;
- систему внутреннего контроля группы, включая имеющуюся информационную систему и уровень ее централизации. Например, участие аудиторов компонентов может быть более вероятным в случае децентрализованной системы внутреннего контроля;
- предыдущий опыт работы с аудитором компонента.

A53. Аудиторы компонентов могут привлекаться на разных этапах аудита, например, аудиторы компонентов могут разрабатывать или выполнять:

- процедуры оценки рисков;
- процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения.

A54. Характер, сроки и объем участия аудиторов компонентов зависят от фактической стороны и обстоятельств выполнения задания по аудиту группы. Во многих случаях аудиторы компонентов будут привлекаться на всех этапах аудита, однако аудитор группы может принять решение об участии аудиторов компонентов только на определенном этапе. Когда аудитор группы не планирует привлекать аудиторов компонентов к процедурам оценки рисков, аудитор группы может, однако, обсуждать с аудиторами компонентов наличие значительных изменений в хозяйственной деятельности или системе внутреннего контроля компонента, которые могли повлиять на риски существенного искажения финансовой отчетности группы.

A55. МСА 300⁵² требует участия руководителя задания и других ключевых членов рабочей группы в планировании аудита. В случае привлечения аудиторов компонентов одно или несколько лиц из группы аудитора компонента могут являться ключевыми членами рабочей группы и, следовательно, участвовать в планировании аудита группы. Участие аудиторов компонентов в планировании аудита означает использование их опыта и знаний, что повышает эффективность и результативность процесса планирования. Руководитель задания по аудиту группы использует профессиональное суждение при определении аудиторов компонентов, которых необходимо привлечь к планированию аудита. На это могут повлиять характер, сроки и объемы ожидаемого участия аудиторов компонентов в разработке и проведении оценки рисков или дальнейших аудиторских процедур.

A56. Как указано в МСК 1⁵³, возможны случаи, при которых предложенное вознаграждение за

⁵² МСА 300, пункт 5.

⁵³ МСК 1, пункт 74.

выполнение задания является недостаточным, учитывая характер и обстоятельства задания, и может снизить возможности аудиторской организации по выполнению задания в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми требованиями законов и нормативных актов. Уровень вознаграждения, включая его распределение между аудиторами компонентов и соотношение с необходимыми ресурсами, может представлять собой вопрос, требующий особого рассмотрения в случае заданий по аудиту группы. Например, при аудите группы приоритетные финансовые и операционные задачи аудиторской организации могут накладывать ограничения на определение компонентов, в отношении которых будет проводиться работа по аудиту, а также на необходимые ресурсы, включая привлечение аудиторов компонентов. В таких случаях данные ограничения не отменяют ответственность руководителя задания по аудиту группы за обеспечение качества на уровне задания или требований о получении аудитором группы достаточных надлежащих доказательств в качестве основы для формирования мнения аудитора группы.

Особенности участия аудиторов компонентов

Достаточное и надлежащее участие в работе аудитора компонента (см. пункты 23–24)

- A57. При оценке того, сможет ли аудитор группы принять достаточное и надлежащее участие в работе аудитора компонента, аудитор группы может получить понимание того, распространяются ли на аудитора компонента какие-либо ограничения в части его информационного взаимодействия с аудитором группы, в том числе в отношении предоставления аудиторской документации аудитором группы. Аудитор группы может также получить понимание в отношении того, могут ли аудиторские доказательства для компонентов, расположенных в другой юрисдикции, быть составлены на другом языке, и может ли потребоваться их перевод для использования аудитором группы.
- A58. Если аудитор компонента не может сотрудничать с аудитором группы, аудитор группы может:
- запросить у аудитора компонента обоснование этого;
 - принять надлежащие меры для решения вопроса, включая изменение характера работы, которую требуется выполнить. В ином случае, в соответствии с пунктом 27, аудитором группы может потребоваться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении работы в компоненте, которую необходимо выполнить, не привлекая аудитора компонента.

Соответствующие этические требования, в том числе требования независимости (см. пункт 25)

- A59. При выполнении работы в отношении компонента в рамках задания по аудиту группы на аудитора компонента распространяются этические требования, включая требования независимости, применимые к заданию по аудиту группы. Такие требования могут отличаться от тех, которые применяются к аудитором компонента при проведении аудита финансовой отчетности организации или подразделения, являющегося частью группы, для законодательных, регуляторных или иных целей в юрисдикции аудитора компонента, или дополнять их.
- A60. При информировании аудиторов компонентов о соответствующих этических требованиях аудитор группы может рассмотреть необходимость предоставления дополнительных сведений или обучения аудиторов компонента в отношении положений этических требований, которые применимы к заданию по аудиту группы.

Ресурсы для выполнения задания (см. пункт 26)

А61. МСА 220 (пересмотренный)⁵⁴ требует, чтобы руководитель задания удостоверился в том, что для выполнения задания рабочей группе выделены либо будут своевременно доступны достаточные и надлежащие ресурсы. Если достаточные или надлежащие ресурсы не выделены для работы, которую должен выполнять аудитор компонента, руководитель задания по аудиту группы может обсудить данный вопрос с аудитором компонента, руководством группы или аудиторской организацией аудитора группы и затем запросить у аудитора компонента или аудиторской организации аудитора группы выделение достаточных и надлежащих ресурсов.

Профессиональная компетентность и способности аудиторов компонентов

А62. МСА 220 (пересмотренный)⁵⁵ содержит рекомендации в отношении вопросов, которые руководитель задания может принимать во внимание при определении уровня профессиональной компетентности и способностей членов рабочей группы. Это решение имеет особое значение в случае аудита группы, когда в состав рабочей группы входят аудиторы компонентов. В МСА 220 (пересмотренном)⁵⁶ указано, что политика или процедуры аудиторской организации могут требовать от аудиторской организации или руководителя задания предпринять действия, отличные от тех, которые были бы применимы к персоналу, при получении понимания того, обладает ли аудитор компонента из другой аудиторской организации надлежащими способностями и профессиональной компетентностью для выполнения аудиторского задания.

А63. Принятие решения о том, обладают ли аудиторы компонентов надлежащими способностями и профессиональной компетентностью, требует профессионального суждения и зависит от характера и обстоятельств задания по аудиту группы. Это решение влияет на характер, сроки и объем руководства и надзора со стороны руководителя задания по аудиту группы в отношении аудитора компонента, а также проверки его работы.

А64. При определении наличия у аудиторов компонентов надлежащих способностей и профессиональной компетентности для выполнения порученных им аудиторских процедур в отношении компонента, руководитель задания по аудиту группы может рассмотреть следующие вопросы:

- предыдущий опыт работы с аудитором компонента или сведения о нем;
- специальные навыки аудитора компонента (например, знание отрасли);
- то, в какой мере на аудитора группы и аудитора компонента распространяется общая система управления качеством, например:
 - используют ли аудитор группы и аудитор компонента общие ресурсы для выполнения работы (например, методологии аудита или ИТ-приложения);
 - имеют ли они общую политику или процедуры, влияющие на выполнение задания (например, руководство, надзор и проверка работы или консультации);
 - участвуют ли они в общих мероприятиях по мониторингу;

⁵⁴ МСА 220 (пересмотренный), пункт 25.

⁵⁵ МСА 220 (пересмотренный), пункт А71.

⁵⁶ МСА 220 (пересмотренный), пункт А24.

- имеют ли они другие общие черты, включая общее руководство или общую культурную среду;
- сопоставимость или сходство:
 - законов или нормативных актов или правовой системы;
 - языка и культуры;
 - систем образования и обучения;
 - профессионального надзора, дисциплины и внешнего контроля качества;
 - профессиональных организаций и стандартов;
- информация, полученная в отношении аудитора компонента в результате взаимодействия с руководством компонента, лицами, отвечающими за корпоративное управление, и другими ключевыми сотрудниками, такими как внутренние аудиторы.

А65. В состав процедур по определению уровня профессиональной компетентности и способностей аудитора компонента могут входить, например:

- оценка информации, которая была доведена до сведения аудитора группы его аудиторской организацией, включая:
 - постоянное информационное взаимодействие по вопросам мониторинга и устранения недостатков в рамках аудиторской организации в обстоятельствах, когда аудитор группы и аудитор компонента входят в одну аудиторскую организацию⁵⁷;
 - информацию, полученную от сети о результатах мероприятий по мониторингу, проведенных сетью в отношении организаций, входящих в сеть⁵⁸;
 - информацию, полученную от профессиональной организации (профессиональных организаций), членом которой (которых) является аудитор компонента, органов, которые выдали лицензию аудитору компонента, или иных третьих сторон;
- обсуждение оцененных рисков существенного искажения с аудитором компонента;
- требование от аудитора компонента подтвердить его понимание вопросов, указанных в пункте 25, в письменной форме;
- обсуждение профессиональной компетентности и способностей аудитора компонента с коллегами в аудиторской организации руководителя задания по аудиту группы, которые непосредственно работали с аудитором компонента;
- получение опубликованных отчетов о результатах внешних проверок.

А66. Аудиторская организация руководителя задания по аудиту группы и аудитор компонента могут быть членами одной и той же сети, и на них могут распространяться общие требования сети, или они могут использовать общие услуги, предоставляемые сетью⁵⁹. При определении наличия у аудиторов компонентов надлежащих способностей и профессиональной

⁵⁷ МСК 1, пункт 47.

⁵⁸ МСК 1, пункт 51(b).

⁵⁹ МСК 1, пункты А19, А175.

компетентности для проведения работ в целях содействия выполнению задания по аудиту группы руководитель задания по аудиту группы может зависеть от требований сети, например, в отношении профессионального обучения или набора персонала, или использования методологий аудита и соответствующих инструментов их внедрения. В соответствии с МСК 1⁶⁰ аудиторская организация несет ответственность за разработку, внедрение и обеспечение функционирования своей системы управления качеством, и ей может потребоваться адаптировать или дополнить требования или услуги сети, чтобы они подходили для использования в рамках ее системы управления качеством.

Использование работы эксперта аудитора

А67. МСА 220 (пересмотренный)⁶¹ требует, чтобы руководитель задания удостоверился в том, что члены рабочей группы, а также все внешние эксперты аудитора, которые не входят в состав рабочей группы, совокупно обладают надлежащими способностями и профессиональной компетентностью, в том числе достаточным временем, для выполнения аудиторского задания. Если эксперт аудитора привлекается аудитором компонента, у руководителя задания по аудиту группы может возникнуть необходимость получить информацию от аудитора компонента. Например, аудитор группы может обсудить с аудитором компонента его оценку профессиональной компетентности и способностей эксперта аудитора.

Автоматизированные инструменты и методы

А68. При определении наличия у рабочей группы надлежащих способностей и профессиональной компетентности руководитель задания по аудиту группы может учитывать такие вопросы, как квалификация в использовании аудитором компонента автоматизированных инструментов и методов. Например, как описано в МСА 220 (пересмотренном)⁶², когда аудитор группы требует от аудиторов компонентов использовать конкретные автоматизированные инструменты и методы при выполнении аудиторских процедур, аудитор группы может сообщить аудиторам компонентов, что такие автоматизированные инструменты и методы должны использоваться в соответствии с инструкциями аудитора группы.

Использование понимания аудитором группы деятельности аудитора компонента (см. пункт 27)

А69. МСА 220 (пересмотренный)⁶³ требует, чтобы руководитель задания нес ответственность за осведомленность других членов рабочей группы о соответствующих этических требованиях, которые являются применимыми с учетом характера и обстоятельств аудиторского задания, а также о соответствующей политике или процедурах аудиторской организации. Это включает политику или процедуры аудиторской организации в отношении обстоятельств, которые могут стать причиной нарушения соответствующих этических требований, в том числе требований независимости, и обязанностей членов рабочей группы в ситуациях, когда им становится известно о нарушениях. Политика или процедуры аудиторской организации также могут распространяться на нарушения требований независимости аудиторами компонентов и действия, которые аудитор группы может предпринять в таких обстоятельствах согласно соответствующим этическим требованиям. Кроме того, соответствующие этические

⁶⁰ МСК 1, пункты 48–49.

⁶¹ МСА 220 (пересмотренный), пункт 26.

⁶² МСА 220 (пересмотренный), пункт А65.

⁶³ МСА 220 (пересмотренный), пункт 17.

требования или законы или нормативные акты могут также предписывать определенные информационные сообщения в адрес лиц, отвечающих за корпоративное управление, в случаях обнаружения нарушений требований независимости⁶⁴.

- A70. Если аудитор компонента нарушил соответствующие этические требования, которые применяются к заданию по аудиту группы, в том числе требования независимости, и это нарушение не было надлежащим образом устранено согласно положениям соответствующих этических требований, аудитор группы не может использовать работу данного аудитора компонента.
- A71. Серьезная обеспокоенность – это обеспокоенность, которую, согласно профессиональному суждению аудитора группы, невозможно преодолеть. Руководитель задания по аудиту группы может преодолеть менее серьезную обеспокоенность в отношении профессиональной компетентности аудитора компонента (например, отсутствия у него отраслевых знаний) или того, что аудитор компонента осуществляет деятельность в условиях отсутствия эффективного надзора за деятельностью аудиторов, посредством более активного участия в работе аудитора компонента или выполнения дальнейших аудиторских процедур напрямую в отношении финансовой информации компонента.

Выполнение задания (см. пункт 28)

- A72. МСА 220 (пересмотренный)⁶⁵ требует, чтобы руководитель задания удостоверился в том, что характер, сроки и объем руководства, надзора и проверки планируются и выполняются в соответствии с политикой или процедурами аудиторской организации, профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями и соответствуют характеру и обстоятельствам аудиторского задания и ресурсам, которые были выделены или доступ к которым будет предоставлен рабочей группе. В отношении аудита группы подход к руководству, надзору и проверке обычно включает комбинацию соблюдения политики или процедур аудиторской организации аудитора группы и мер, специфических для задания по аудиту группы.
- A73. В отношении аудита группы, особенно в случаях, когда в рабочую группу входит большое количество аудиторов компонентов, которые могут быть значительно территориально рассредоточены, руководитель задания по аудиту группы может поручить разработку или выполнение процедур, задач или действий другим членам рабочей группы для содействия руководителю задания по аудиту группы в выполнении его обязанности касательно характера, сроков и объема руководства и надзора в отношении аудиторов компонентов и проверки их работы (см. также пункт 11).
- A74. Если аудиторы компонентов относятся к аудиторской организации, отличной от аудиторской организации аудитора группы, такая аудиторская организация может иметь иную политику или процедуры или, как следствие, предусматривать другие действия в отношении характера, сроков и объема руководства и надзора в отношении членов рабочей группы и проверки их работы. В частности, политика или процедуры аудиторской организации могут требовать, чтобы аудиторская организация или руководитель задания по аудиту группы предприняли другие действия по сравнению с теми, которые применимы к членам рабочей группы из аудиторской организации или сети (например, в отношении формы, содержания и сроков

⁶⁴ МСА 260 (пересмотренный), пункт 31.

⁶⁵ МСА 220 (пересмотренный), пункт 30.

информационного взаимодействия с аудиторами компонентов, включая использование инструкций аудитора группы для аудиторов компонентов). В МСА 220 (пересмотренном) приведены примеры действий, которые необходимо будет совершить в таких обстоятельствах⁶⁶.

A75. Характер, сроки и объем руководства и надзора в отношении аудиторов компонентов и проверки их работы могут быть скорректированы исходя из характера и обстоятельств задания, а также, например:

- оцененного риска существенного искажения. Например, если аудитор группы выявил компонент, с которым связан значительный риск, могут быть уместными расширение объема руководства и надзора в отношении аудитора компонента и более детальная проверка его аудиторской документации;
- профессиональной компетентности и способностей аудиторов компонентов, выполняющих работу по аудиту. Например, если аудитор группы не имеет предыдущего опыта работы с аудитором компонента, аудитор группы может предоставить более детальные инструкции, увеличить регулярность обсуждений или других форм взаимодействия с аудитором компонента или поручить надзор более опытным сотрудникам в отношении аудитора компонента по мере выполнения работ;
- места нахождения членов рабочей группы, включая степень, в которой члены рабочей группы рассредоточены по разным местам, в том числе случаи использования центров предоставления услуг;
- доступа к аудиторской документации аудитора компонента. Например, когда законы или нормативные акты не разрешают передачу аудиторской документации аудитора компонента за пределы его юрисдикции, аудитор группы может провести проверку аудиторской документации в местонахождении аудитора компонента или удаленно с использованием технологических решений, если это не запрещено законами или нормативными актами (см. также пункты A179–A180).

A76. Существуют разные формы выполнения руководителем задания по аудиту группы обязанности по осуществлению руководства и надзора в отношении аудиторов компонентов и проверки их работы, например:

- информационное взаимодействие с аудиторами компонентов на протяжении всего аудита группы, в том числе согласно требованиям настоящего стандарта;
- проведение встреч или телефонных переговоров с аудиторами компонентов для обсуждения выявленных и оцененных рисков, проблемных вопросов, замечаний и выводов;
- проверки аудиторской документации аудитора компонента лично или удаленно, когда это разрешено законами и нормативными актами;
- участие в завершающей и других ключевых встречах аудиторов компонентов с руководством компонентов.

A77. При применении МСА 220 (пересмотренного)⁶⁷ руководитель задания по аудиту группы

⁶⁶ МСА 220 (пересмотренный), пункты A24–A25.

⁶⁷ МСА 220 (пересмотренный), пункты 31, A92–A93.

должен проверять аудиторскую документацию в надлежащее время в ходе выполнения аудиторского задания, включая аудиторскую документацию, связанную с аудитом группы, в отношении:

- значимых вопросов;
- значимых суждений, в том числе суждений, которые связаны со сложными или спорными вопросами, выявленными в ходе задания по аудиту, и сделанных выводов;
- других вопросов, которые в соответствии с профессиональным суждением руководителя задания связаны с обязанностями руководителя задания.

Проверка такой аудиторской документации, в том числе проверка соответствующей аудиторской документации аудитора компонента, часто проводится руководителем задания по аудиту группы в ходе аудита группы (также см. пункт А148).

Информационное взаимодействие с аудиторами компонентов (см. пункт 29)

А78. Четкое и своевременное информационное взаимодействие между аудитором группы и аудиторами компонентов по вопросам их соответствующих обязанностей, а также осуществление четкого руководства в отношении аудиторов компонентов в части характера, сроков и объема аудиторских процедур, которые им предстоит выполнить, и вопросов, которые в соответствии с ожиданиями аудитора группы должны быть доведены до его сведения, способствует созданию основы для эффективного двустороннего информационного взаимодействия. Кроме того, эффективное двустороннее информационное взаимодействие между аудитором группы и аудиторами компонентов помогает сформировать ожидания для аудиторов компонентов и облегчает аудитору группы осуществление руководства и надзора в отношении аудиторов компонентов и проверку их работы. Такое информационное взаимодействие также предоставляет возможность руководителю задания по аудиту группы убедительно доводить до сведения аудиторов компонентов необходимость проявления профессионального скептицизма при выполнении работ для целей аудита группы.

А79. Другие факторы, которые также могут способствовать эффективному двустороннему информационному взаимодействию, включают:

- ясность инструкций, предоставляемых аудитору компонента, особенно если аудитор компонента представляет другую аудиторскую организацию и, возможно, не знаком с политикой или процедурами аудиторской организации аудитора группы;
- взаимопонимание в отношении того, что аудитор компонента может обсуждать работу по аудиту, которую ему требуется выполнить, опираясь при этом на свое знание и понимание компонента;
- взаимопонимание по соответствующим проблемным вопросам и ожидаемым действиям, которые возникают в результате такого информационного взаимодействия;
- форму информационного взаимодействия. Например, вопросы, которым требуется своевременно уделить внимание, возможно, следует обсудить на встрече, а не в ходе обмена электронными сообщениями;
- взаимопонимание между лицом (лицами) от аудитора группы и от аудиторов компонентов, на которых возложена ответственность за управление информационным взаимодействием по конкретным вопросам;

- процесс выполнения аудитором компонента действий и предоставления отчета по вопросам, о которых его проинформировал аудитор группы.

A80. Информационное взаимодействие между аудитором группы и аудиторами компонентов зависит от фактической стороны и обстоятельств задания по аудиту группы, в том числе от характера и объема участия аудиторов компонентов, а также от того, насколько аудитор группы и аудиторы компонентов действуют в рамках единых систем управления качеством, или подчиняются единым требованиям сети, или зависят от сетевых сервисов.

Форма информационного взаимодействия

A81. Форма информационного взаимодействия между аудитором группы и аудиторами компонентов может различаться в зависимости от таких факторов, как характер работы по аудиту, выполнение которой требуется от аудиторов компонентов, и от того, насколько возможности информационного взаимодействия интегрированы в инструменты для проведения аудита, которые используются при аудите группы.

A82. Кроме того, на информационное взаимодействие могут оказывать влияние следующие факторы:

- значимость, сложность и срочность вопроса;
- был ли вопрос доведен (либо предполагается его доведение) до сведения руководства группы и лиц, отвечающих за корпоративное управление группы.

A83. Информационное взаимодействие между аудитором группы и аудитором компонента необязательно должно осуществляться в письменной форме. Однако осуществляемое в устной форме информационное взаимодействие аудитора группы с аудиторами компонентов может быть дополнено сообщениями в письменной форме, например набором инструкций в отношении работ, которые предстоит выполнить, когда аудитор группы хочет выделить определенные вопросы или достигнуть взаимопонимания по этим вопросам. Кроме того, аудитор группы может встретиться с аудитором компонента, чтобы обсудить выявленные значимые вопросы или проверить соответствующие части аудиторской документации аудитора компонента.

A84. В соответствии с пунктом 45 аудитор группы должен запросить у аудитора компонента информацию по вопросам, которые имеют значение для выводов аудитора группы по итогам аудита группы. Как поясняется в пункте A146, на форму и содержание результатов работы аудитора компонента влияет характер и объем работы по аудиту, выполнение которой требуется от аудитора компонента.

A85. Требования настоящего и других МСА к документальному оформлению применяются вне зависимости от формы информационного взаимодействия.

Сроки информационного взаимодействия

A86. Выбор надлежащего времени для информационного взаимодействия будет зависеть от обстоятельств выполнения задания. К таким обстоятельствам могут относиться характер, сроки и объем работы, которая должна быть выполнена аудитором компонента, а также действий, которые, как ожидается, должен совершить аудитор компонента. Например, на начальных этапах выполнения аудиторского задания может осуществляться информационное взаимодействие по вопросам планирования, а в случае выполнения аудита группы впервые

такое информационное взаимодействие может осуществляться в рамках согласования условий задания.

Несоблюдение законов и нормативных актов (см. пункты 25, 29)

А87. При применении МСА 250 (пересмотренного)⁶⁸ руководителю задания по аудиту группы может стать известна информация о фактическом или подозреваемом несоблюдении законов и нормативных актов. В таких случаях у руководителя задания по аудиту группы может в рамках соблюдения соответствующих этических требований, законов или нормативных актов возникнуть обязательство довести данный вопрос до сведения аудитора компонента⁶⁹. Возникающее у руководителя задания по аудиту группы обязательство сообщить о фактическом или подозреваемом несоблюдении может распространяться и на аудиторов финансовой отчетности организаций или подразделений, проведение аудита которых является обязательным в соответствии с требованием закона, нормативного акта или по иной причине, но в отношении которых не выполняется работа по аудиту для целей аудита группы.

Понимание деятельности группы и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности и системы внутреннего контроля (см. пункт 30)

А88. В МСА 315 (пересмотренном, 2019 г.)⁷⁰ содержатся требования и рекомендации в отношении обязанности аудитора в части понимания организации и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности и системы внутреннего контроля организации. В Приложении 2 к настоящему стандарту приведены примеры вопросов внутреннего контроля, которые могут быть полезны для понимания системы внутреннего контроля в контексте окружения группы, и представлена информация о том, как следует применять МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.) при аудите финансовой отчетности группы.

А89. Понимание деятельности группы и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности и системы внутреннего контроля группы может быть получено в рамках информационного взаимодействия:

- с руководством группы, руководством компонента и иными надлежащими лицами внутри организации, включая лиц из службы внутреннего аудита (если такая служба имеется), а также лицами, которые владеют информацией о системе внутреннего контроля, учетной политике и практике, а также процессе консолидации группы;
- с аудиторами компонентов;
- с аудиторами, которые выполняют аудит финансовой отчетности организации или подразделения, являющихся частью группы, в соответствии с законами, нормативными актами или в силу других причин.

А90. В зависимости от предпочтительных методов или методологий проведения аудита можно получить понимание деятельности группы, выявить риски существенного искажения и оценить неотъемлемый риск и риск средств контроля разными способами и по-разному представить

⁶⁸ МСА 250 (пересмотренный) «*Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности*».

⁶⁹ См., например, пункты R360.17 и R360.18 *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров (включая Международные стандарты независимости)*, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров («Кодекс СМСЭБ»).

⁷⁰ МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.), пункты 19–27, А50–А183.

эту информацию. Следовательно, если аудиторы компонентов участвуют в разработке и выполнении процедур оценки рисков, у аудитора группы может возникнуть необходимость обсудить с аудиторами компонентов подход, который является для него предпочтительным, или предоставить инструкции.

Обсуждение в рабочей группе (см. пункт 30)

A91. При применении МСА 315 (пересмотренного, 2019 г.)⁷¹ требуется, чтобы руководитель задания по аудиту группы и другие ключевые члены рабочей группы обсуждали вопросы использования применимой концепции подготовки финансовой отчетности и подверженности финансовой отчетности группы существенному искажению. На решение руководителя задания по аудиту группы о том, какие члены рабочей группы должны быть включены в обсуждение, а также о вопросах, которые подлежат обсуждению, влияют такие аспекты, как первоначальные ожидания в отношении рисков существенного искажения и предварительные ожидания относительно необходимости привлечения аудиторов компонентов.

A92. Обсуждение предоставляет возможность:

- обмениваться информацией о компонентах и их окружении, в том числе о том, какая деятельность компонентов ведется централизованно;
- обмениваться информацией о бизнес-рисках, которым подвержены компоненты или группа, и о том, как факторы неотъемлемого риска могут повлиять на подверженность искажению видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации;
- обмениваться мнениями о том, как и в какой области финансовая отчетность группы может оказаться подверженной существенному искажению вследствие недобросовестных действий или ошибок. МСА 240⁷² требует, чтобы в рамках обсуждения в рабочей группе особое внимание уделялось тому, как и в какой области финансовая отчетность организации может быть подвержена существенному искажению вследствие недобросовестных действий, а также тому, каким образом могли быть совершены недобросовестные действия;
- выявить, какие положения политики, применяемой руководством группы или компонента, могут быть следствием предвзятости или могут быть направлены на манипулирование показателями прибыли, что может привести к недобросовестному составлению финансовой отчетности;
- рассмотреть известные внешние и внутренние факторы, оказывающие влияние на группу и способные создать мотивацию или оказать давление на руководство группы, руководство компонента или других лиц для совершения ими недобросовестных действий, обеспечивающие возможность совершения недобросовестных действий или указывающие на наличие культуры или среды, которые позволяют руководству группы, руководству компонента или другим лицам логически обосновывать совершение недобросовестных действий;
- рассмотреть риск, связанный с действиями руководства группы или компонента в обход средств контроля;

⁷¹ МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.), пункт 17.

⁷² МСА 240, пункт 16.

- обсудить выявленные недобросовестные действия или информацию, которая свидетельствует о совершении недобросовестных действий;
- выявить риски существенного искажения, которые являются значимыми для компонентов, в случае наличия факторов, препятствующих проявлению профессионального скептицизма;
- рассмотреть, используется ли при подготовке финансовой информации компонентов для финансовой отчетности группы единая учетная политика, и если такая отсутствует, определить, как выявляются и корректируются различия в учетной политике (в случаях, когда это требуется применимой концепцией подготовки финансовой отчетности);
- обмениваться информацией о рисках существенного искажения финансовой информации компонента, которые могут быть применимы на более широкой основе ко всем остальным компонентам или некоторым из них;
- обмениваться информацией, которая может свидетельствовать о несоблюдении национальных законов или нормативных актов, например о даче взяток и ненадлежащей практике трансфертного ценообразования;
- обсудить события или условия, которые были выявлены руководством группы, руководством компонента или рабочей группой и которые могут вызывать серьезные сомнения в отношении способности группы продолжать непрерывно свою деятельность;
- обсудить отношения или операции со связанными сторонами, выявленные руководством группы или руководством компонента, и любые другие связанные стороны, о которых известно рабочей группе.

Группа и ее окружение (см. пункт 30(a))

А93. Понимание организационной структуры группы и ее бизнес-модели может способствовать пониманию аудитором группы таких вопросов, как:

- сложность структуры группы. Группа может представлять собой более сложную структуру, чем отдельная организация, потому что в ее структуру могут входить несколько дочерних организаций, отделений или иных подразделений, в том числе в разных местах нахождения. Кроме того, юридическая структура группы может отличаться от операционной структуры, например, для целей налогообложения. В сложных структурах часто начинают действовать факторы, которые могут повысить подверженность организации существенным искажениям, например, надлежащим ли образом учитываются гудвил, совместные предприятия и организации специального назначения и адекватно ли раскрыта информация о них в финансовой отчетности;
- географические регионы, в которых группа ведет деятельность. Если группа осуществляет деятельность в нескольких географических регионах, подверженность группы существенным искажениям может быть повышенной. Например, в разных географических регионах могут различаться язык, культура и практика ведения деятельности;
- структура и сложность ИТ-среды в группе. В сложной ИТ-среде часто начинают действовать факторы, которые могут привести к повышению подверженности группы существенным искажениям. Например, у группы может быть сложная ИТ-среда из-за того, что множество ИТ-систем не интегрированы в связи с недавно прошедшими

сделками по слиянию или поглощению. Следовательно, особенно важным может стать получение понимания сложности системы безопасности ИТ-среды, включая уязвимость ИТ-приложений, баз данных и других аспектов ИТ-среды. Кроме того, группа может использовать одного или несколько внешних поставщиков услуг применительно к отдельным частям своей ИТ-среды;

- соответствующие регуляторные факторы, включая регуляторную среду. В силу разных законов или нормативных актов начинают действовать факторы, которые могут привести к повышенной подверженности группы существенным искажениям. Группа может осуществлять операции, которые в высокой степени подвержены действию сложных законов и нормативных актов в различных юрисдикциях. В состав группы могут входить организации или подразделения, которые ведут деятельность в нескольких отраслях, в отношении которых действуют разные виды законов или нормативных актов;
 - структура собственности и взаимоотношения между собственниками и другими лицами или организациями, включая связанные стороны. Получить понимание структуры собственности и взаимоотношений может быть сложнее в группе, которая ведет деятельность в нескольких юрисдикциях, и в случае изменений в структуре собственности в результате создания, приобретения, продажи организаций или совместного предприятия. Данные факторы могут привести к повышению подверженности существенным искажениям.
- A94. Получение понимания степени схожести операций и видов деятельности группы может способствовать выявлению аналогичных рисков существенного искажения по компонентам и разработке надлежащих действий в ответ на выявленные риски.
- A95. Финансовые результаты организаций или подразделений, как правило, оцениваются и проверяются руководством группы. Опросы руководства группы могут показать, что руководство группы полагается на определенные ключевые показатели для оценки финансовых результатов организаций и подразделений группы и принятия мер. Понимание таких показателей деятельности, возможно, облегчит задачу выявления:
- областей, в которых имеется повышенная подверженность существенным искажениям (например, в связи с оказываемым на руководство компонента давлением в отношении достижения определенных показателей деятельности);
 - средств контроля над процессом подготовки финансовой отчетности группы.

Система внутреннего контроля группы

Характер и степень единства средств контроля (см. пункт 30(c)(i))

- A96. Руководство группы может разработать средства контроля, которые предназначены для единообразного функционирования во многих организациях или подразделениях (то есть единые средства контроля). Например, руководство группы может разработать единые средства контроля для управления запасами, которые при функционировании будут использовать единую ИТ-систему и которые будут внедрены во всех организациях или подразделениях группы. Единые средства контроля могут иметься в каждом компоненте системы внутреннего контроля группы, и они могут быть реализованы на разных уровнях в рамках группы (например, на уровне консолидированной группы в целом или на других уровнях агрегации в рамках группы). Единые средства контроля могут быть прямыми или косвенными. Прямые средства контроля – это средства контроля, которые являются

достаточно точными для снижения рисков существенного искажения на уровне предпосылок. Косвенные средства контроля – это средства контроля, которые поддерживают функционирование прямых средств контроля⁷³.

- A97. Понимание компонентов системы внутреннего контроля группы включает понимание единства средств контроля внутри этих компонентов в рамках группы. Вопросы, которые могут быть значимыми для понимания единства средства контроля в рамках группы, включают следующие:
- разработано ли средство контроля централизованно и имеется ли требование его внедрить в том виде, в котором оно разработано (то есть без модификации) во всех или некоторых компонентах;
 - внедрено ли средство контроля и проводится ли (в соответствующих случаях) сотрудниками со сходными обязанностями и компетенциями мониторинг его функционирования во всех компонентах, в которых данное средство контроля внедрено;
 - если при функционировании средства контроля используется информация, получаемая из ИТ-приложений, то являются ли сходными ИТ-приложения и другие аспекты ИТ-среды, которые генерируют информацию, в рамках компонентов или территориальных подразделений;
 - если средство контроля является автоматизированным, то одинакова ли его конфигурация в каждом ИТ-приложении в рамках компонентов.
- A98. Для того чтобы определить, относится ли средство контроля к категории единых средств контроля, во многих случаях может потребоваться суждение. Например, руководство группы может потребовать, чтобы все организации и подразделения группы выполняли ежемесячную оценку дебиторской задолженности по срокам погашения, отчет по которой формируется конкретным ИТ-приложением. Если отчеты по срокам погашения формируются на основе данных, получаемых из разных ИТ-приложений, или ИТ-приложение внедрено по-разному в организациях или подразделениях, может потребоваться рассмотреть вопрос о том, относится ли данное средство контроля к категории единых средств контроля. Это связано с различиями в структуре средства контроля, которые могут возникать из-за наличия разных ИТ-приложений (например, сконфигурировано ли ИТ-приложение одинаково во всех компонентах и имеются ли эффективные общие средства ИТ-контроля в разных ИТ-приложениях).
- A99. Для того чтобы понять, как информация обрабатывается и контролируется, может быть важно рассмотреть вопрос о том, на каком уровне применяются средства контроля внутри группы (например, на уровне консолидированной группы в целом или на других уровнях агрегации внутри группы) и какова степень их централизации и единства. В некоторых случаях средства контроля могут применяться централизованно (например, только в одной организации или одном подразделении), но могут оказывать всеобъемлющее влияние на другие организации или подразделения (например, в общем центре обслуживания, который обрабатывает операции в интересах других организаций или подразделений группы). Обработка операций и применение соответствующих средств контроля в общем центре обслуживания могут быть унифицированы для данных операций, обрабатываемых в общем центре обслуживания, независимо от организации или подразделения (например, процессы, риски и средства контроля могут быть одинаковыми независимо от источника операции). В таких случаях,

⁷³ МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.), пункт 5.

возможно, целесообразно выявить средства контроля, оценить их структуру и установить, как они были внедрены, а также (в соответствующих случаях) протестировать их на предмет операционной эффективности как единую совокупность.

Централизованная деятельность (см. пункты 30(c)(i)–(ii))

A100. Руководство группы может осуществлять некоторые виды своей деятельности централизованно. Например, подготовка финансовой отчетности или выполнение функций бухгалтерского учета могут быть реализованы для конкретной группы обычных операций или другой финансовой информации на последовательной и централизованной основе для нескольких организаций или подразделений (например, если инициирование, авторизация, запись, обработка операций по признанию выручки и представление их в отчетности выполняются в общем центре обслуживания).

A101. Получение понимания того, каким образом виды деятельности, осуществляемые централизованно, вписываются в общую структуру группы, а также о характере осуществляемых видов деятельности может способствовать выявлению и оценке рисков существенного искажения и выполнению надлежащих процедур в ответ на такие риски. Например, средства контроля в общем центре обслуживания могут функционировать независимо от других средств контроля либо могут быть взаимосвязаны со средствами контроля в организации или подразделении, из которых поступает финансовая информация (например, создание и авторизация операций по продаже могут происходить в организации или подразделении, а обработка – в общем центре обслуживания).

A102. Аудитор группы может привлекать аудиторов компонента для тестирования операционной эффективности единых средств контроля или средств контроля, связанных с видами деятельности, осуществляемыми централизованно. В таких обстоятельствах большое значение приобретает эффективное сотрудничество между аудитором группы и аудиторами компонентов, потому что аудиторские доказательства, полученные в результате тестирования операционной эффективности единых средств контроля или средств контроля, связанных с осуществляемыми централизованно видами деятельности, служат обоснованием для решения о характере, сроках и объеме процедур проверки по существу, которые будут выполняться в рамках группы.

Информирование о значимых вопросах, содействующее в подготовке финансовой отчетности группы (см. пункт 30(c)(iv))

A103. Организации или подразделения группы могут использовать концепцию подготовки финансовой отчетности для законодательных, регуляторных или иных целей, которая отличается от концепции, применяемой для подготовки финансовой отчетности группы. В таких обстоятельствах понимание внедренных руководством группы процессов подготовки финансовой отчетности для приведения в соответствие учетной политики и (при необходимости) дат окончания отчетного периода, которые отличаются от дат, применяемых группой, позволяет аудитору группы понять, как осуществляются корректировки, сверки и реклассификации, а также осуществляются ли они централизованно руководством группы или организацией или подразделением.

Инструкции, предоставляемые руководством группы ее организациям и подразделениям

A104. При применении МСА 315 (пересмотренного, 2019 г.)⁷⁴ аудитор группы должен понять, каким образом руководство группы информирует о вопросах, значимых для подготовки финансовой отчетности группы. Для обеспечения единообразия и сопоставимости финансовой информации руководство группы может выпускать инструкции (например, информировать о политике в области подготовки финансовой отчетности) для организаций или подразделений, которые включают детальную информацию о процессах подготовки финансовой отчетности, или может принимать единую для всей группы политику. Получение понимания инструкций, выпускаемых руководством группы, может влиять на выявление и оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности группы. Например, неадекватные инструкции могут повысить вероятность искажений в связи с риском некорректного отражения или неправильной обработки операций или некорректного применения учетной политики.

A105. Понимание инструкций или политики аудитором группы может включать рассмотрение следующих вопросов:

- четкость и практичность инструкций в отношении заполнения пакета отчетности;
- то, содержат ли инструкции:
 - адекватное описание характеристик применимой концепции подготовки финансовой отчетности и учетной политики, которая подлежит применению;
 - сведения, необходимые для подготовки раскрытия информации, достаточного с точки зрения соблюдения требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, например раскрытия отношений и операций со связанными сторонами и информации по сегментам;
 - сведения, необходимые для внесения корректировок, связанных с консолидацией, например, по внутригрупповым операциям и нереализованной прибыли, а также внутригрупповым остаткам по счетам;
 - сроки представления отчетности.

Особенности участия аудиторов компонентов (см. пункты 31–32)

A106. В ходе аудита группы аудитор группы может сообщать о вопросах, указанных в пункте 31, аудиторам других компонентов, если эти вопросы имеют отношение к работе этих аудиторов компонентов. В пункте A144 приведены примеры прочих вопросов, о которых может потребоваться сообщить своевременно в ходе выполнения работ аудитором компонента.

A107. В связи с характером отношений и операций со связанными сторонами в некоторых случаях могут возникать более высокие риски существенного искажения финансовой отчетности, чем в случае операций с несвязанными сторонами⁷⁵. При проведении аудита группы возможно наличие более высокого риска существенного искажения финансовой отчетности группы, в том числе вследствие недобросовестных действий, относящихся к взаимоотношениям со связанными сторонами, если:

- группа имеет сложную структуру;
- информационные системы группы не интегрированы, а следовательно, менее

⁷⁴ МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.), пункт 25(b).

⁷⁵ МСА 550, пункт 2.

эффективны с точки зрения выявления и отражения отношений и операций со связанными сторонами;

- между организациями и подразделениями совершаются многочисленные или частые операции со связанными сторонами.

Таким образом, при наличии данных обстоятельств особенно важным становится планирование и проведение аудита с применением профессионального скептицизма в соответствии с требованиями МСА 200⁷⁶.

Выявление и оценка рисков существенного искажения (см. пункт 33)

A108. Выявление и оценка рисков существенного искажения финансовой отчетности группы является итеративным и динамичным процессом, который может вызывать трудности, особенно если в компоненте ведется сложная или специализированная деятельность или если существует много компонентов в разных местах нахождения. При применении МСА 315 (пересмотренного, 2019 г.)⁷⁷ аудитор формирует первоначальные ожидания в отношении потенциальных рисков существенного искажения и предварительно определяет значительные виды операций, остатки по счетам и раскрытия информации в финансовой отчетности группы на основании своего понимания деятельности группы и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности и системы внутреннего контроля группы.

A109. При формировании первоначальных ожиданий в отношении потенциальных рисков существенного искажения учитывается понимание аудитором деятельности группы, в том числе ее организаций или подразделений, а также окружения и отраслей, в которых они ведут деятельность. На основе первоначальных ожиданий аудитор группы может привлечь – и часто привлекает – аудиторов компонентов для выполнения процедур оценки рисков, поскольку аудиторы компонентов могут обладать непосредственными знаниями и опытом в отношении этих организаций и подразделений. Такая информация может быть полезна для понимания деятельности и связанных с ней рисков, а также понимания того, в какой области могут возникать риски существенного искажения финансовой отчетности группы в связи с этими организациями и подразделениями.

A110. В отношении выявленных рисков существенного искажения на уровне предпосылок составления финансовой отчетности аудитор группы должен нести ответственность за оценку неотъемлемого риска. Такая оценка подразумевает оценку вероятности и величины искажения, которая учитывает, как и в какой степени⁷⁸:

- факторы неотъемлемого риска влияют на подверженность соответствующих предпосылок составления финансовой отчетности искажению;
- риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности группы влияют на оценку неотъемлемого риска для рисков существенного искажения на уровне предпосылок составления финансовой отчетности.

A111. На основании выполненных процедур оценки рисков аудитор группы может установить, что

⁷⁶ МСА 200, пункт 15.

⁷⁷ МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.), пункт A126.

⁷⁸ МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.), пункт 31.

оцененный риск существенного искажения финансовой отчетности группы возникает только в связи с финансовой информацией определенных компонентов. Например, риск существенного искажения, связанный с судебным иском, может существовать только в организациях или подразделениях, которые ведут деятельность в определенной юрисдикции, или в организациях или подразделениях, имеющих схожие операции или виды деятельности.

A112. В Приложении 3 содержатся примеры событий и условий, которые по отдельности или в совокупности могут свидетельствовать о наличии рисков существенного искажения финансовой отчетности группы вследствие недобросовестных действий или ошибок, в том числе в части процесса консолидации.

Недобросовестные действия

A113. При применении МСА 240⁷⁹ аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий, разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, которые по своему характеру, срокам и объемам представляют собой процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне предпосылок составления финансовой отчетности. Информация, используемая для выявления рисков существенного искажения финансовой отчетности группы вследствие недобросовестных действий, может включать следующее:

- выполненную руководством группы оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности группы вследствие недобросовестных действий;
- процесс, используемый руководством группы для выявления рисков недобросовестных действий в финансовой отчетности группы и принятия мер в ответ на эти риски, включая любые специфические риски недобросовестных действий, выявленные руководством группы, или виды операций, остатки по счетам или раскрытия информации, для которых риск недобросовестных действий выше;
- то, имеются ли отдельные компоненты, которые больше подвержены рискам существенного искажения вследствие недобросовестных действий;
- то, имеются ли в процессе консолидации факторы риска недобросовестных действий или признаки предвзятости руководства;
- то, как лица, отвечающие за корпоративное управление группы, осуществляют мониторинг процессов, используемых руководством группы для выявления рисков недобросовестных действий в рамках группы и проведения процедур в ответ на эти риски, а также описание средств контроля, разработанных руководством группы для снижения таких рисков;
- ответ лиц, отвечающих за корпоративное управление группы, руководства группы, сотрудников из службы внутреннего аудита (и, если это целесообразно, руководства компонента, аудиторов компонентов и других лиц) на запрос аудитора группы о том, известно ли им о фактических, потенциальных или подозреваемых недобросовестных действиях, затрагивающих компонент или группу.

⁷⁹ МСА 240, пункты 26, 31.

Особенности участия аудиторов компонентов (см. пункт 34)

- A114. Если аудитор группы привлекает аудиторов компонентов для разработки и выполнения процедур оценки рисков, аудитор группы по-прежнему отвечает за понимание группы и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности и системы внутреннего контроля группы, так как ему необходимо иметь достаточную основу для выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности группы в соответствии с пунктом 33.
- A115. Если аудиторские доказательства, полученные в результате выполнения процедур оценки рисков, не обеспечивают надлежащей основы для выявления и оценки рисков существенного искажения, то в соответствии с МСА 315 (пересмотренным, 2019 г.)⁸⁰ аудитор должен выполнять дополнительные процедуры оценки рисков до тех пор, пока не будут получены аудиторские доказательства, обеспечивающие такую основу.

Существенность

Существенность для выполнения аудиторских процедур компонента (см. пункт 35(a))

- A116. В соответствии с пунктом 35(a) аудитор группы должен установить существенность для выполнения аудиторских процедур для каждого компонента, в котором аудиторские процедуры выполняются в отношении дезагрегированной финансовой информации. Уровень существенности для выполнения аудиторских процедур компонента может быть различным для каждого компонента. Кроме того, уровень существенности для выполнения аудиторских процедур отдельного компонента не должен арифметически рассчитываться как часть уровня существенности для выполнения аудиторских процедур по финансовой отчетности группы, и, следовательно, совокупный уровень существенности для выполнения аудиторских процедур компонентов может превышать уровень существенности для выполнения аудиторских процедур по финансовой отчетности группы.
- A117. В МСА отсутствует требование относительно определения существенности для выполнения аудиторских процедур компонента для каждого вида операций, остатка по счету или раскрытия информации для компонентов, в которых выполняются аудиторские процедуры. Однако, если в конкретных обстоятельствах деятельности группы существует один или несколько определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, от искажения которых на суммы ниже уровня существенности, установленного для финансовой отчетности группы в целом, можно обоснованно ожидать влияния на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности группы, в соответствии с МСА 320⁸¹ требуется устанавливать уровень или уровни существенности, которые будут применяться к указанным определенным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации. В таких обстоятельствах аудитору группы может потребоваться рассмотреть вопрос о том, не будет ли целесообразно установить для данных определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации существенность для выполнения аудиторских процедур компонента, которая будет ниже уровня, о котором было сообщено аудитору компонента⁸².
- A118. Определение существенности для выполнения аудиторских процедур компонента не

⁸⁰ МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.), пункт 35.

⁸¹ МСА 320, пункты 10 и A11–A12.

⁸² МСА 320, пункт A13.

является простым механическим расчетом и требует применения профессионального суждения. К факторам, которые может принять во внимание аудитор группы при установлении существенности для выполнения аудиторских процедур компонента, относятся следующие:

- какова степень дезагрегирования финансовой информации по компонентам (например, при увеличении степени дезагрегирования по компонентам, как правило, для того чтобы учесть риск агрегирования, следует устанавливать более низкий уровень существенности для выполнения аудиторских процедур компонента). На степень дезагрегирования может влиять относительная значимость компонента для группы (например, если один компонент представляет большую часть группы, то с большой вероятностью степень дезагрегирования по всем компонентам будет меньше);
- каковы ожидания относительно характера, частоты и величины искажений в финансовой информации компонента, например:
 - имеют ли место риски, которые являются уникальными для финансовой информации компонента (например, вопросы бухгалтерского учета в конкретной отрасли, необычные или сложные операции);
 - каковы характер и объем искажений, выявленных у компонента в ходе аудита за предыдущие периоды.

A119. Для того чтобы учесть риск агрегирования, в пункте 35(a) установлено требование о том, чтобы существенность для выполнения аудиторских процедур компонента была ниже существенности для выполнения аудиторских процедур по финансовой отчетности группы. Как объясняется в пункте A118, при увеличении степени дезагрегирования по всем компонентам, для того чтобы учесть риск агрегирования, как правило, следует устанавливать более низкий уровень существенности для выполнения аудиторских процедур компонента. Однако в некоторых случаях существенность для выполнения аудиторских процедур компонента может быть установлена в сумме, которая ближе к существенности для выполнения аудиторских процедур по финансовой отчетности группы, поскольку риск агрегирования ниже, например, в том случае, когда значительную часть финансовой отчетности группы представляет финансовая информация по одному компоненту. При определении существенности для выполнения аудиторских процедур компонента по неконтролирующей доле участия в организации, которая учитывается по методу долевого участия, аудитор группы может принять во внимание долю владения группой и долю в прибыли или убытке объекта инвестиций.

A120. В некоторых случаях аудитором группы или аудитором компонента могут быть выполнены дальнейшие аудиторские процедуры в отношении значительного вида операций или значительного остатка по счету как одной совокупности (то есть без дезагрегирования по компонентам). В таких случаях для выполнения данных процедур нередко используется существенность для выполнения аудиторских процедур по финансовой отчетности группы.

Пороговое значение для явно незначительных искажений (см. пункт 35(b))

A121. Пороговое значение для информирования аудитора группы об искажениях устанавливается в сумме, которая меньше или равна величине, рассматриваемой как явно незначительная для финансовой отчетности группы. В соответствии с МСА 450⁸³ это пороговое значение

⁸³ МСА 450, пункт А3.

представлено суммой, ниже которой искажения не будут подлежать накоплению, поскольку аудитор группы ожидает, что накопление таких сумм очевидно не окажет существенного влияния на финансовую отчетность группы.

Особенности участия аудиторов компонентов

Информирование о существенности для выполнения аудиторских процедур компонента (см. пункт 36)

A122. В некоторых случаях у аудитора группы может возникнуть необходимость привлечь аудитора компонента для определения надлежащего уровня существенности для выполнения аудиторских процедур компонента с учетом имеющихся у аудитора компонента знаний о компоненте и потенциальных источниках искажения финансовой информации компонента. Аудитор группы может также рассмотреть возможность информирования аудитора компонента о существенности для выполнения аудиторских процедур по финансовой отчетности группы, что будет способствовать взаимодействию в определении того, является ли в данных обстоятельствах надлежащим уровень существенности для выполнения аудиторских процедур на уровне компонента относительно существенности для выполнения аудиторских процедур по финансовой отчетности группы.

A123. Существенность для выполнения аудиторских процедур компонента основана, по крайней мере частично, на ожиданиях относительно характера, частоты и величины искажений в финансовой информации компонента. Следовательно, постоянное информационное взаимодействие между аудитором компонента и аудитором группы имеет большое значение, особенно в том случае, если количество и величина искажений, выявленных аудитором компонента, больше, чем ожидалось.

Выполнение процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения (см. пункт 37)

Выполнение дальнейших аудиторских процедур

Выполнение дальнейших аудиторских процедур централизованно

A124. Дальнейшие аудиторские процедуры могут быть разработаны и выполнены централизованно, если аудиторские доказательства, которые будут получены в результате выполнения дальнейших аудиторских процедур в отношении одного или нескольких значительных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, в совокупности будут отвечать оцененным рискам существенного искажения, например, если бухгалтерский учет операций по признанию выручки для всей группы ведется централизованно (например, в общем центре обслуживания). Факторы, которые может учитывать аудитор при определении необходимости выполнения дальнейших аудиторских процедур централизованно, могут включать, например:

- уровень централизации деятельности, связанной с подготовкой финансовой отчетности;
- характер и степень единства средств контроля;
- сходство видов и направлений деятельности группы.

A125. Аудитор группы может установить, что финансовая информация нескольких компонентов может рассматриваться как единая совокупность для целей выполнения дальнейших аудиторских процедур, например, если операции считаются однородными в силу свойственных им одинаковых характеристик, с ними связаны одни и те же риски существенного искажения, а средства контроля разработаны и функционируют единообразно.

A126. В случаях, когда дальнейшие аудиторские процедуры выполняются централизованно, участие аудиторов компонентов по-прежнему возможно. Например, если у группы множество общих центров обслуживания, аудитор группы может привлекать аудиторов компонентов для выполнения дальнейших аудиторских процедур на уровне этих общих центров обслуживания.

Выполнение дальнейших аудиторских процедур на уровне компонента

A127. В других обстоятельствах процедуры в ответ на риски существенного искажения финансовой отчетности группы, касающиеся финансовой информации компонента, могут быть более эффективно выполнены на уровне компонента. Это может иметь место в случае, если у группы:

- разные потоки формирования выручки;
- множество направлений деятельности;
- операции в разных местах нахождения;
- децентрализованная система внутреннего контроля.

Большое количество компонентов, финансовая информация которых является несущественной по отдельности, но существенной в совокупности для финансовой отчетности группы

A128. Группа может состоять из большого количества компонентов, финансовая информация которых является несущественной по отдельности, но существенной в совокупности для финансовой отчетности группы. В таких обстоятельствах, когда значительные виды операций, остатки по счетам или раскрытие информации в финансовой отчетности группы представлены в разбивке по большому количеству компонентов, у аудитора группы могут возникать дополнительные трудности при планировании и выполнении дальнейших аудиторских процедур.

A129. В некоторых случаях может существовать возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств за счет выполнения дальнейших аудиторских процедур централизованно в отношении этих значительных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, например, если они являются однородными, на них распространяются единые средства контроля и можно получить доступ к надлежащей информации. Кроме того, дальнейшие аудиторские процедуры могут включать аналитические процедуры проверки по существу в соответствии с МСА 520⁸⁴. В зависимости от обстоятельств задания финансовая информация компонентов может быть агрегирована на надлежащих уровнях для целей формирования ожиданий и определения суммы любых расхождений между отраженными суммами и ожидаемыми значениями при выполнении аналитических процедур проверки по существу. В данных обстоятельствах может быть полезно использовать автоматизированные инструменты и методы.

A130. В других случаях в ответ на риски существенного искажения финансовой отчетности группы может потребоваться выполнить дальнейшие аудиторские процедуры в выбранных компонентах. Определение компонентов, в отношении которых необходимо выполнить аудиторские процедуры, а также характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур, которые необходимо выполнить в отношении выбранных компонентов, являются предметом профессионального суждения. В этих обстоятельствах введение элемента

⁸⁴ МСА 520 «Аналитические процедуры».

непредсказуемости в выборе компонентов для тестирования также может быть полезно применительно к рискам существенного искажения финансовой отчетности группы вследствие недобросовестных действий (см. также пункт А136).

Характер и объем дальнейших аудиторских процедур

А131. В ответ на оцененные риски существенного искажения аудитор группы может установить, что для компонента может быть надлежащим следующий объем работы (с участием аудиторов компонентов):

- разработка и выполнение дальнейших аудиторских процедур в отношении всей финансовой информации компонента;
- разработка и выполнение дальнейших аудиторских процедур в отношении одного или нескольких видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации;
- выполнение конкретных дальнейших аудиторских процедур.

А132. Хотя аудитор группы несет ответственность за характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, аудиторы компонентов могут принять – и часто принимают – участие во всех этапах аудита группы, в том числе в разработке и выполнении дальнейших аудиторских процедур.

Разработка и выполнение дальнейших аудиторских процедур в отношении всей финансовой информации компонента

А133. Аудитор группы может установить, что надлежащим подходом будет разработка и выполнение дальнейших аудиторских процедур в отношении всей финансовой информации компонента, включая следующие ситуации:

- когда необходимо получить аудиторские доказательства в отношении всей или значительной части финансовой информации компонента в ответ на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы;
- в связи с существованием событий или условий компонента, которые могут иметь значение для оценки аудитором группы произведенной руководством группы оценки способности группы продолжать непрерывно свою деятельность, возникает всеобъемлющий риск существенного искажения финансовой отчетности группы.

Разработка и выполнение дальнейших аудиторских процедур в отношении одного или нескольких видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации

А134. Аудитор группы может установить, что надлежащим подходом для снижения оцененных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы является разработка и выполнение дальнейших аудиторских процедур в отношении одного или нескольких отдельных видов операций, остатков по счетам и раскрытия финансовой информации компонента. Например, у компонента может быть ограниченное количество операций, но при этом ему принадлежит значительная часть земли и зданий группы или у него значительные остатки по налоговым счетам.

Выполнение конкретных дальнейших аудиторских процедур

А135. Аудитор группы может установить, что разработка и выполнение конкретных дальнейших

аудиторских процедур в отношении финансовой информации компонента является надлежащим подходом, в частности, в случаях, когда необходимо получить аудиторские доказательства только для одной или нескольких соответствующих предпосылок. Например, аудитор группы может централизованно протестировать вид операций, остаток по счету или раскрытие информации, а также может потребовать от аудитора компонента выполнить конкретные дальнейшие аудиторские процедуры в компоненте (например, конкретные дальнейшие аудиторские процедуры, относящиеся к оценке исков или судебных разбирательств в юрисдикции компонента или существованию актива).

Элемент непредсказуемости

A136. Включение элемента непредсказуемости в характер проводимой работы в организации или подразделении, в которых выполняются процедуры, и в объем работы, в котором участвует аудитор группы, может повысить вероятность выявления существенного искажения в финансовой информации компонента, которое может привести к существенному искажению финансовой отчетности группы вследствие недобросовестных действий⁸⁵.

Операционная эффективность средств контроля

A137. При определении характера, сроков и объема процедур проверки по существу, которые необходимо выполнить либо на уровне группы, либо на уровне компонентов, аудитор группы может полагаться на операционную эффективность средств контроля, которые функционируют в рамках группы. В соответствии с МСА 330⁸⁶ аудитор должен разработать и провести тестирование средств контроля, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности данных средств контроля. К разработке и проведению данного тестирования средств контроля могут быть привлечены аудиторы компонентов.

A138. В соответствии с МСА 330⁸⁷, если в средствах контроля, на которые аудитор намерен полагаться, выявлены отклонения, аудитор должен направить конкретные запросы, чтобы изучить данные вопросы и их возможные последствия. Если в результате тестирования операционной эффективности средств контроля обнаружено больше отклонений, чем ожидалось, аудитору группы может потребоваться пересмотреть план аудита группы. К возможным изменениям в плане аудита группы в результате его пересмотра можно отнести следующие:

- требование о выполнении дополнительных процедур проверки по существу в определенных компонентах;
- выявление и тестирование операционной эффективности других значимых средств контроля, которые эффективно разработаны и внедрены;
- увеличение количества компонентов, выбранных для дальнейших аудиторских процедур.

A139. В тех случаях, когда операционная эффективность средств контроля тестируется централизованно (например, средств контроля в общем центре обслуживания или

⁸⁵ МСА 240, пункт 30(с).

⁸⁶ МСА 330, пункт 8.

⁸⁷ МСА 330, пункт 17.

тестирование единых средств контроля), у аудитора группы может возникнуть необходимость довести информацию о выполненной работе по аудиту до аудиторов компонентов. Например, если от аудитора компонента требуется разработать и выполнить процедуры проверки по существу в отношении всей финансовой информации компонента или разработать и выполнить процедуры проверки по существу в отношении одного или нескольких видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, аудитор компонента может обсудить с аудитором группы тестирование средств контроля, выполняемое централизованно, для определения характера, сроков и объема процедур проверки по существу.

Процесс консолидации

Процедуры консолидации (см. пункт 38)

A140. Дальнейшие аудиторские процедуры в отношении процесса консолидации, в том числе субконсолидации, могут включать:

- установление того, что при составлении консолидированной финансовой отчетности (информации) составлены необходимые бухгалтерские записи;
- оценку операционной эффективности средств контроля над процессом консолидации и проведение надлежащих процедур, если будет установлено, что какие-либо средства контроля неэффективны.

Консолидационные корректировки и реклассификации (см. пункт 38(b))

A141. Процесс консолидации может потребовать корректировок и реклассификаций сумм, отраженных в финансовой отчетности группы, которые не проходят через обычные ИТ-приложения и могут быть не охвачены средствами контроля, применяемыми к прочей финансовой информации. Оценка аудитором группы надлежащего характера, полноты и точности корректировок и реклассификаций может включать:

- оценку того, надлежащим ли образом отражают значительные корректировки соответствующие им события и операции;
- определение того, была ли надлежащим образом включена финансовая информация тех организаций и подразделений, которые включены в финансовую отчетность группы;
- определение того, были ли значительные корректировки правильно рассчитаны, обработаны и утверждены руководством группы и, если необходимо, руководством компонента;
- определение того, были ли значительные корректировки надлежащим образом подтверждены и документально оформлены;
- оценку сверки и исключения внутригрупповых операций, нереализованной прибыли и остатков по внутригрупповым счетам.

Особенности участия аудиторов компонентов (см. пункты 42–43)

A142. Если аудитор группы привлекает аудиторов компонентов к разработке или выполнению дальнейших аудиторских процедур, аудитор компонента может определить, что использование работы эксперта аудитора целесообразно, и сообщить об этом аудитору группы. В этом случае при определении того, несут ли разработка и выполнение дальнейших

аудиторских процедур аудитором компонента надлежащий характер, аудитор группы может, например, обсудить с аудитором компонента:

- характер, объем и цели работы эксперта аудитора;
- оценку аудитором компонента достаточности работы эксперта аудитора для целей аудитора группы.

A143. Надлежащий уровень участия аудитора группы может зависеть от обстоятельств и структуры группы, а также других факторов, таких как предыдущий опыт работы аудитора группы с аудиторами компонентов, которые выполняют процедуры в отношении процесса консолидации, в том числе субконсолидации, и от обстоятельств задания по аудиту группы (например, если финансовая информация организации или подразделения не была подготовлена в соответствии с той же учетной политикой, которая применялась к финансовой отчетности группы).

Оценка информационного взаимодействия с аудитором компонента и адекватности выполненных им работ

Информирование о вопросах, касающихся вывода аудитора группы в отношении аудита группы (см. пункт 45)

A144. Хотя вопросы, о которых требуется сообщать в соответствии с пунктом 45, относятся к выводу аудитора группы в отношении аудита группы, по определенным вопросам информация может быть предоставлена в ходе выполнения процедур аудитором компонента. В дополнение к вопросам, указанным в пунктах 32 и 50, к таким вопросам могут относиться, например, следующие:

- информация о нарушениях соответствующих этических требований, включая выявленные нарушения положений, касающихся независимости;
- информация о случаях несоблюдения законов или нормативных актов;
- новые возникшие значительные риски существенного искажения, включая риск недобросовестных действий;
- выявленные или подозреваемые недобросовестные действия или неправомерные действия с участием руководства или сотрудников компонента, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность группы;
- значительные и необычные операции.

Информирование об искажениях финансовой информации компонента (см. пункт 45(е))

A145. Осведомленность об исправленных и неисправленных искажениях в компонентах может сигнализировать аудитору группы о потенциальных недостатках системы внутреннего контроля, которые носят всеобъемлющий характер, при рассмотрении их вместе с информацией о недостатках в соответствии с пунктом 45(г). Кроме того, выявление большего числа искажений (исправленных и неисправленных) по сравнению с их ожидаемым количеством может указывать на более высокий риск необнаружения искажений, в результате чего аудитор группы может сделать вывод о необходимости выполнить в определенных компонентах дополнительные аудиторские процедуры.

Общие замечания или выводы аудитора компонента (см. пункт 45(k))

A146. На форму и содержание результатов работы аудитора компонента влияет характер и объем работы по аудиту, выполнение которой от него требуется. Политика или процедуры аудиторской организации аудитора группы могут предусматривать форму или конкретные формулировки общего вывода аудитора компонента в отношении работы по аудиту, выполненной для целей аудита группы. В некоторых случаях местным законом или нормативным актом может быть определена форма вывода (например, мнение), в которой он должен быть предоставлен аудитором компонента.

Оценка адекватности информационного взаимодействия с аудитором компонента для целей аудитора группы (см. пункт 46(b))

A147. Если аудитор группы устанавливает, что информационное взаимодействие со стороны аудитора компонента является неадекватным для целей аудитора группы, он может рассмотреть, например:

- какую дальнейшую информацию можно получить от аудитора компонента (например, в результате дальнейших обсуждений или встреч);
- имеется ли необходимость в проверке дополнительной аудиторской документации аудитора компонента в соответствии с пунктом 47;
- требуется ли выполнить дополнительные аудиторские процедуры в соответствии с пунктом 48;
- имеется ли какая-либо обеспокоенность относительно профессиональной компетентности или способностей аудитора компонента.

Проверка дополнительной аудиторской документации аудитора компонента (см. пункт 47)

A148. В пункте A75 представлены рекомендации для аудитора группы по коррекции характера, сроков и объема руководства и надзора в отношении аудитора компонента и проверки его работы на основании фактической стороны и обстоятельств аудита группы и прочих вопросов (например, оцененных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы). На рассмотрение аудитором группы вопросов в соответствии с пунктом 47(с) также могут влиять следующие аспекты, касающиеся постоянного участия аудитора группы в работе аудитора компонента:

- информация от аудитора компонента, в том числе информация, указанная в пункте 45 настоящего стандарта;
- проверка аудиторской документации аудитора компонента аудитором группы в ходе аудита группы (например, для выполнения требований, содержащихся в пунктах 34, 42 и 43) или руководителем задания по аудиту группы в соответствии с пунктом 31 МСА 220 (пересмотренного).

A149. К другим факторам, которые могут повлиять на решение аудитора группы о том, необходимо ли – и если да, то в каком объеме – проверять дополнительную аудиторскую документацию аудитора компонента в таких обстоятельствах, относятся следующие:

- степень участия аудитора компонента в процедурах оценки рисков, а также в выявлении и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности группы;

- значимые суждения, сформулированные аудитором компонента, а также его замечания или выводы относительно вопросов, которые являются существенными для финансовой отчетности группы;
- профессиональная компетентность и способности более опытных членов рабочей группы со стороны аудитора компонента, отвечающих за проверку работы менее опытных сотрудников;
- то, распространяются ли на аудитора компонента и аудитора группы общая политика или процедуры при проверке аудиторской документации.

События после отчетной даты (см. пункты 49–50)

A150. Аудитор группы может:

- требовать от аудитора компонента выполнения процедур в отношении событий после отчетной даты с целью содействия аудитору группы в выявлении событий, которые имели место в период между датами финансовой информации компонентов и датой аудиторского заключения в отношении финансовой отчетности группы;
- выполнить процедуры, чтобы охватить период между датой информирования о событиях после отчетной даты аудитором компонента и датой аудиторского заключения в отношении финансовой отчетности группы.

Оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств (см. пункт 51)

A151. Аудит финансовой отчетности группы представляет собой кумулятивный и итеративный процесс. По мере того, как аудитор группы выполняет запланированные аудиторские процедуры, получаемые им аудиторские доказательства могут убедить его изменить характер, сроки и объем других запланированных аудиторских процедур, так как он может обратить внимание на информацию, которая значительно отличается от той, на которой была основана оценка рисков. Например:

- возможно потребуется учесть искажения, выявленные в одном компоненте, в отношении других компонентов;
- аудитору группы может стать известно об ограничениях доступа к информации или сотрудникам из-за изменения в окружении организации (например, вследствие военных действий, массовых беспорядков или вспышек заболеваний).

В таких обстоятельствах аудитору группы может потребоваться пересмотреть запланированные аудиторские процедуры на основании пересмотра оцененных рисков для всех или отдельных значительных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, а также соответствующих предпосылок составления финансовой отчетности.

A152. Оценка, проведение которой требуется в соответствии с пунктом 51, помогает аудитору группы определить, по-прежнему ли уместны общая стратегия аудита группы и план аудита группы, разработанный в ответ на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы. Требование МСА 330⁸⁸, согласно которому аудитор независимо от оцененных рисков существенного искажения должен разработать и выполнить процедуры

⁸⁸ МСА 330, пункт 18.

проверки по существу в отношении каждого существенного вида операций, остатка по счету или раскрытия информации, также может быть полезно для целей данной оценки в контексте финансовой отчетности группы.

A153. Аудитор группы может учесть, как рабочая группа проявляла профессиональный скептицизм при оценке достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств. Например, аудитор группы может рассмотреть, привели ли такие вопросы, как те, которые описаны в пункте A17, к следующим ненадлежащим действиям рабочей группы:

- получению аудиторских доказательств, к которым легче получить доступ, без надлежащего рассмотрения их значимости и надежности;
- получению менее убедительных доказательств, чем требуется, с учетом обстоятельств;
- разработке и выполнению аудиторских процедур такими методами, которые отражают предвзятое отношение и нацелены на получение только подтверждающих доказательств или исключение противоречивых доказательств.

A154. В соответствии с МСА 220 (пересмотренным)⁸⁹ не позднее даты аудиторского заключения руководитель задания должен в результате проверки аудиторской документации и обсуждения с рабочей группой убедиться в том, что собрано достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств для подтверждения сделанных выводов и обеспечения выпуска аудиторского заключения. Информация, которая может быть значимой для оценки аудитором группы аудиторских доказательств, полученных в результате выполнения работы аудиторами компонентов, зависит от фактической стороны и обстоятельств аудита группы и может включать:

- информацию от аудиторов компонентов, которая требуется в соответствии с пунктом 45, включая общие замечания или выводы аудиторов компонентов относительно работы, выполненной для целей аудита группы;
- иную информацию от аудиторов компонентов в рамках всего аудита группы, в том числе информацию, которая требуется в соответствии с пунктом 32;
- руководство и надзор в отношении аудиторов компонентов со стороны аудитора группы, а также проверку их работы, включая при необходимости проверку аудитором группы дополнительной аудиторской документации аудитора компонента в соответствии с пунктом 47.

A155. В некоторых случаях итоговый краткий меморандум, описывающий выполненную работу и ее результаты, может сам по себе послужить основанием для того, чтобы аудитор группы пришел к выводу о том, что выполненная работа и полученные аудитором компонента аудиторские доказательства являются достаточными для целей аудита группы. Такая ситуация возможна, например, когда от аудитора компонента требовалось выполнение конкретных дальнейших аудиторских процедур, которые определил и о которых сообщил аудитор группы.

Оценка влияния на мнение аудитора группы (см. пункт 52)

A156. Оценка руководителя задания по аудиту группы может включать рассмотрение того, указывают ли исправленные или неисправленные искажения, о которых сообщили аудиторы компонентов, на наличие системной проблемы, которая может влиять на другие компоненты

⁸⁹ МСА 220 (пересмотренный), пункт 32.

(например, в части операций, на которые распространяется общая учетная политика или единые средства контроля).

Аудиторское заключение (см. пункт 53)

A157. Хотя аудиторы компонентов могут выполнять работу в отношении финансовой информации компонентов для целей аудита группы и в таком качестве отвечать за свои общие замечания или выводы, ответственность за мнение аудитора группы несет руководитель задания по аудиту группы или его аудиторская организация.

A158. Если мнение аудитора группы модифицируется в связи с тем, что аудитор группы не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении финансовой информации одного или более компонентов, раздел «Основание для выражения мнения с оговоркой» или «Основание для отказа от выражения мнения» в аудиторском заключении о финансовой отчетности группы должен содержать описание соответствующих причин⁹⁰. В некоторых случаях может потребоваться сделать ссылку на аудитора компонента для адекватного описания причин выражения модифицированного мнения, например, если аудитор компонента не может выполнить или завершить требуемую работу по финансовой информации компонента в связи с обстоятельствами, которые находятся вне контроля руководства компонента.

Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление группы

Информационное взаимодействие с руководством группы (см. пункты 54–56)

A159. Аудит группы может быть сложным в связи с количеством и характером деятельности организаций и подразделений в составе группы. Кроме того, как поясняется в пункте A7, аудитор группы может установить, что для целей планирования и проведения аудита группы отдельные организации или подразделения могут рассматриваться вместе как один компонент. Следовательно, обсуждение с руководством группы общей информации о запланированном объеме работ и сроках проведения аудита может облегчить координацию работы, выполняемой в компонентах, в том числе при привлечении аудиторов компонентов, и идентификацию руководства компонента (см. пункт 24).

A160. В МСА 240⁹¹ содержатся требования и рекомендации в отношении информирования руководства о недобросовестных действиях и в случаях, когда руководство само участвует в недобросовестных действиях, – в отношении информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление.

A161. Возможно, руководству группы потребуется сохранять конфиденциальность в отношении определенной существенной, чувствительной информации. Примеры вопросов, которые могут быть значимыми для финансовой отчетности компонента, но о которых руководство компонента может не знать, включают следующее:

- потенциальные судебные разбирательства;
- планы по выбытию существенных операционных активов;

⁹⁰ МСА 705 (пересмотренный), пункты 20 и 24.

⁹¹ МСА 240, пункты 41–43.

- события после отчетной даты;
- значительные юридические соглашения.

A162. Руководство группы может проинформировать аудитора группы о фактическом или подозреваемом несоблюдении законов или нормативных актов в организациях или подразделениях внутри группы. В пункте А87 представлены рекомендации для руководителя задания по аудиту группы в данных обстоятельствах.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление группы (см. пункт 57)

A163. В число вопросов, о которых аудитор группы сообщает лицам, отвечающим за корпоративное управление группы, могут входить вопросы, которые были доведены до сведения аудитора группы аудиторами компонентов и которые, по мнению аудитора группы, значимы в аспекте исполнения обязанностей лицами, отвечающими за корпоративное управление группы. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление группы, может осуществляться на различных этапах аудита группы. Например, вопрос, представленный в пункте 57(а), может быть доведен до их сведения после того, как аудитор группы определил, какая работа должна быть выполнена в отношении финансовой информации компонентов. С другой стороны, вопрос, упомянутый в пункте 57(б), может быть доведен до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление группы, в конце аудита, а вопросы, перечисленные в пунктах 57(с)–(d), могут доводиться до их сведения по мере их возникновения.

A164. В соответствии с МСА 260 (пересмотренным)⁹² аудитор обязан предоставить лицам, отвечающим за корпоративное управление, общую информацию о запланированном объеме и сроках проведения аудита. При проведении аудита группы такая информация помогает лицам, отвечающим за корпоративное управление, понять, как аудитор группы определяет компоненты, в которых будет выполняться работа по аудиту, в том числе будут ли определенные организации и подразделения группы рассматриваться вместе как один компонент, и каково планируемое участие аудиторов компонентов. Кроме того, такое информационное взаимодействие способствует взаимному пониманию и обсуждению вопросов о группе и ее окружении (см. пункт 30), а также областей, если они существуют, в отношении которых лица, отвечающие за корпоративное управление, могут потребовать от аудитора группы выполнить дополнительные процедуры.

Информирование о выявленных недостатках системы внутреннего контроля (см. пункт 58)

A165. Аудитор группы отвечает за определение на основании выполненной работы по аудиту того, являются ли значительными один или несколько выявленных недостатков, взятых отдельно или в сочетании с другими недостатками⁹³. Аудитор группы может запросить у аудитора компонента данные о том, является ли выявленный в компоненте недостаток или сочетание нескольких недостатков значительным недостатком системы внутреннего контроля.

⁹² МСА 260 (пересмотренный), пункт 15.

⁹³ МСА 265, пункт 8.

Документация (см. пункт 59)

A166. В других МСА содержатся конкретные требования к документированию, которые предназначены для разъяснения порядка применения МСА 230 к обстоятельствам этих МСА. В Приложении к МСА 230 перечислены другие МСА, в которых содержатся конкретные требования и рекомендации по документированию.

A167. Аудиторская документация по аудиту группы является подтверждением оценки аудитором группы в соответствии с пунктом 51 того, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, которые послужат основой для формирования мнения аудитора группы. См. также пункт A154.

A168. Аудиторская документация по аудиту группы включает:

- документацию, содержащуюся в файле аудитора группы;
- отдельную документацию, содержащуюся в файлах соответствующего аудитора компонента, которые относятся к работе, выполненной аудиторами компонента для целей аудита группы (то есть аудиторскую документацию аудитора компонента).

A169. Окончательное формирование и хранение аудиторской документации по аудиту группы подпадает под действие политики и процедур аудиторской организации аудитора группы в соответствии с МСК 1⁹⁴. Аудитор группы может предоставить аудиторам компонентов конкретные инструкции в отношении формирования и хранения документации по работе, которую они выполнили для целей аудита группы.

Основание для определения компонентов аудитором группы (см. пункт 59(b))

A170. Основание для определения компонентов аудитором группы может быть документально оформлено по-разному, например в виде документации, относящейся к выполнению требований, содержащихся в пунктах 22, 33 и 57(a) настоящего стандарта.

Основание для определения аудитором группы профессиональной компетентности и способностей аудиторов компонентов (см. пункт 59(d))

A171. В МСК 1⁹⁵ представлены рекомендации по вопросам, которые могут быть предусмотрены в политике или процедурах аудиторской организации в отношении профессиональной компетентности и способностей членов рабочей группы. В данной политике или процедурах может быть описано, как следует документировать определение профессиональной компетентности и способностей членов рабочей группы, в том числе аудиторов компонентов, либо могут быть предоставлены рекомендации по этому вопросу. Например, полученное от аудитора компонента подтверждение в соответствии с пунктом 24 может включать информацию в отношении соответствующего отраслевого опыта аудитора компонента. Кроме того, аудитор группы может затребовать подтверждение аудитором компонента наличия у него достаточного времени для выполнения порученных ему аудиторских процедур.

Документация по вопросам руководства и надзора в отношении аудиторов компонентов и проверки их работы (см. пункт 59(f))

⁹⁴ МСК 1, пункты 31(f) и A83–A85.

⁹⁵ МСК 1, пункт 96.

A172. Как поясняется в пункте A75, подход к осуществлению руководства, надзора и проверки при аудите группы корректируется аудитором группы на основании фактической стороны и обстоятельств задания и, как правило, включает соблюдение политики или выполнение процедур аудиторской организации аудитора группы в сочетании с ответными мерами, специфичными для аудита группы. Кроме того, в такой политике или процедурах могут быть описаны либо могут быть предоставлены рекомендации по документированию того, как аудитор группы осуществлял руководство и надзор в отношении членов рабочей группы и проверку их работы.

A173. В соответствии с требованиями МСА 300⁹⁶ аудитор должен разработать план аудита, включающий описание характера, сроков и объема запланированного руководства и надзора в отношении членов рабочей группы, а также проверки их работы. В случае участия аудиторов компонентов объем данного описания часто будет варьироваться в зависимости от компонента с учетом того, что на планируемый характер, сроки и объем руководства и надзора в отношении аудиторов компонентов, а также проверки их работы могут влиять вопросы, описанные в пункте A51.

A174. Документирование аудитором группы процесса руководства и надзора в отношении аудиторов компонентов, а также проверки их работы может включать, например:

- обязательное информационное взаимодействие с аудиторами компонентов, включая выпущенные инструкции и другие подтверждения, которые требуются в соответствии с настоящим стандартом;
- обоснование выбора объектов аудиторов компонентов для посещения, состав присутствующих на встречах и характер обсуждаемых вопросов;
- вопросы, обсуждаемые на встречах с аудиторами компонентов или руководством компонента;
- обоснование определения аудитором группы аудиторской документации аудитора компонента, выбранной для проверки;
- изменения планируемого характера и объема участия в работе аудиторов компонентов и причины таких изменений (например, назначение более опытных членов рабочей группы в тех областях аудита, которые оказались более сложными или более подверженными влиянию субъективных суждений, чем предполагалось изначально).

A175. В соответствии с требованиями пункта 47 аудитор группы принимает решение о необходимости и объеме проверки дополнительной аудиторской документации аудитора компонента. В пунктах A148–A149 представлены рекомендации для аудитора группы в части принятия данного решения.

⁹⁶ МСА 300, пункт 9.

A176. Как правило, дублировать аудиторскую документацию аудитора компонента в аудиторском файле аудитора группы не требуется. Однако аудитор группы может принять решение обобщить, дублировать или сохранить копии определенной документации аудитора компонента в аудиторском файле аудитора группы, чтобы дополнить описание определенного вопроса, который затрагивался в сообщениях от аудитора компонента, включая вопросы, информирование о которых требуется в соответствии с настоящим стандартом. Примеры такой документации аудитора компонента могут включать:

- список или краткое описание значимых суждений, сформулированных аудитором компонента, и сделанных на их основе выводов, если они значимы для аудита группы;
- вопросы, которые может потребоваться довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление группы;
- вопросы, которые могут быть определены как ключевые вопросы аудита, подлежащие освещению в аудиторском заключении о финансовой отчетности группы.

A177. В требуемых законами или нормативными актами случаях определенную документацию аудитора компонента может потребоваться включить в аудиторский файл аудитора группы, например в случае предоставления ответа на запрос регулирующего органа относительно проверки документации, связанной с работой, которую выполнил аудитор компонента.

A178. Политика или процедуры, установленные аудиторской организацией в соответствии с ее системой управления качеством, или ресурсы, выделенные аудиторской организацией или сетью, могут облегчить аудитору группы документирование по руководству и надзору в отношении аудиторов компонентов, а также проверке их работы. Например, для упрощения информационного взаимодействия между аудитором группы и аудиторами компонентов можно использовать электронные технологии для проведения аудита. Кроме того, электронные технологии для проведения аудита можно применять при документировании аудита, включая предоставление информации о проверяющем (проверяющих), а также дате (датах) и объеме проверки документов.

Дополнительные вопросы, которые следует учесть в случае ограничения доступа аудитора компонента к аудиторской документации (см. пункт 59)

A179. В определенных обстоятельствах оформление аудиторской документации при аудите группы может представлять некоторые дополнительные сложности или проблемы. Это может происходить, например, когда законами или нормативными актами ограничивается возможность направления аудитором компонента документации за пределы своей юрисдикции или когда доступ к соответствующей аудиторской документации аудитора компонента ограничивают военные действия, массовые беспорядки или вспышки заболеваний.

A180. Аудитор группы может преодолеть такие ограничения, например, посредством:

- посещения места нахождения аудитора компонента или путем встречи с аудитором компонента для проверки аудиторской документации аудитора компонента в месте, отличающемся от того, где находится аудитор компонента;
- удаленной проверки соответствующей аудиторской документации с использованием технологических решений, если это не запрещено законами или нормативными актами;
- направления аудитору компонента запроса на подготовку и предоставление

меморандума, в котором будет содержаться соответствующая информация, и проведения обсуждений с аудитором компонента (при необходимости) в отношении содержания меморандума;

- обсуждения с аудитором компонента выполненных процедур, полученных доказательств и выводов, сделанных аудитором компонента.

Вопрос о том, достаточно ли одного или нескольких из описанных выше действий для преодоления ограничений в зависимости от фактической стороны и обстоятельств аудита группы, является предметом профессионального суждения.

A181. В случае ограничения доступа к аудиторской документации аудитора компонента необходимо, тем не менее, обеспечивать соответствие документации аудитора группы требованиям МСА, в том числе требованиям, которые относятся к документированию характера, сроков и объема руководства и надзора в отношении аудиторов компонентов, а также проверки их работы. В таких обстоятельствах для определения объема проверки аудиторской документации аудитора компонента аудитором группы могут быть полезны рекомендации, содержащиеся в пунктах A148–A149. В пунктах A176 и A177 приведены примеры обстоятельств, в которых определенную аудиторскую документацию аудитора компонента можно включать в аудиторский файл аудитора группы.

A182. Если аудитору группы не удастся преодолеть ограничения доступа к аудиторской документации аудитора компонента, аудитору группы может потребоваться рассмотреть вопрос о том, существует ли ограничение объема аудита, которое может потребовать модификации аудиторского мнения в отношении финансовой отчетности группы. См. пункт A45.

Приложение 1

(См. пункт А42)

Пример аудиторского заключения, когда аудитор группы не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования мнения аудитора группы

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 (пересмотренный)).
- 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.
- В данном примере аудитор группы не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении компонента, учитываемого методом долевого участия (признанного в сумме 15 млн долл. США в отчете о финансовом положении, при этом сумма активов составляет 60 млн долл. США), так как аудитор группы не имел доступа к бухгалтерским данным и возможности непосредственного взаимодействия с руководством или аудитором компонента.
- Аудитор группы ознакомился с проаудированной финансовой отчетностью компонента по состоянию на 31 декабря 20X1 года, включая аудиторское заключение о ней, и рассмотрел соответствующую финансовую информацию, имеющуюся у руководства группы в отношении компонента.
- По мнению руководителя задания по аудиту группы, влияние на финансовую отчетность группы того факта, что аудитор группы не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, имеет существенный, но не всеобъемлющий характер¹.
- Кодекс СМСЭБ включает все соответствующие этические требования, которые применимы 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

¹ Если, по мнению руководителя задания по аудиту группы, влияние невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства на финансовую отчетность группы имеет существенный и всеобъемлющий характер, руководитель задания по аудиту группы должен отказаться от выражения мнения в соответствии с МСА 705 (пересмотренным).

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 причинам².
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и его мнение с оговоркой по консолидированной финансовой отчетности также оказало влияние на прочую информацию.
- Лица, ответственные за надзор за процессом составления 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 соответствующий адресат]

Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности³

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

Инвестиции организации ABC в ассоциированную иностранную организацию XYZ, приобретенную в

² МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

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

течение года и признаваемую по методу долевого участия, отражены в консолидированном отчете о финансовом положении на 31 декабря 20X1 года в сумме 15 млн долл. США, и доля ABC в чистой прибыли XYZ в размере 1 млн долл. США включена в консолидированный отчет о совокупном доходе за год, закончившийся на указанную дату. Мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства балансовой стоимости инвестиций ABC в XYZ по состоянию на 31 декабря 20X1 года и доли ABC в чистой прибыли XYZ за год, так как нам не были предоставлены доступ к финансовой информации и возможность непосредственного взаимодействия с руководством и аудиторами XYZ. Следовательно, мы не могли определить, требуется ли внесение корректировок в указанные суммы.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам раскрыта далее в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Группе в соответствии с *Международным кодексом этики профессиональных бухгалтеров (включая Международные стандарты независимости)* (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 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)*⁴ – 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.]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за консолидированную финансовую отчетность⁵

[*Составление заключений согласно МСА 700 (пересмотренному)*⁶ – 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). Последние два пункта применяются только в случае аудита организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и не включаются в настоящее заключение.]

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[*Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному)* – см. Пример 2 в МСА 700

⁴ МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».

⁵ 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.

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

(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]

Приложение 2

(См. пункт А85)

Понимание системы внутреннего контроля группы

1. В настоящем Приложении приведены примеры вопросов, касающихся средств внутреннего контроля, которые могут быть полезны для понимания системы внутреннего контроля в контексте окружения группы, а также представлена информация о том, как следует применять МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.) при аудите финансовой отчетности группы¹⁰³. Не все примеры могут относиться к каждому заданию по аудиту группы, и перечень примеров может не охватывать все случаи.

Контрольная среда

2. Понимание аудитором группы контрольной среды может включать следующие вопросы:
 - структура корпоративного управления и руководства в группе, обязанности руководства группы по надзору, включая порядок возложения полномочий и ответственности на руководство организаций или подразделений в группе;
 - то, как структурирован и организован надзор над системой внутреннего контроля группы со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление;
 - порядок информирования об этических и поведенческих стандартах в группе и обеспечение их соблюдения на практике (например, общегрупповые программы, такие как кодексы поведения и программы предотвращения недобросовестных действий);
 - последовательность политики и процедур в группе, включая руководство по процедурам составления финансовой отчетности группы.

Процесс по оценке рисков группы

3. Понимание аудитором группы ее процесса по оценке рисков может включать такие вопросы, как процесс оценки рисков руководством группы, который представляет собой процесс выявления, анализа и управления бизнес-рисками (включая риск недобросовестных действий), которые могут приводить к существенному искажению финансовой отчетности группы. Оно также может включать понимание того, насколько сложным является процесс по оценке рисков в рамках группы и как в нем участвуют организации и подразделения.

Процесс мониторинга системы внутреннего контроля группы

4. Понимание аудитором группы процесса мониторинга системы внутреннего контроля может охватывать такие вопросы, как мониторинг средств контроля, в том числе то, каким образом мониторинг средств контроля осуществляется в рамках группы, а также, при необходимости, виды деятельности службы внутреннего аудита в группе, включая ее характер, обязанности и действия в отношении мониторинга средств контроля в организациях или подразделениях в рамках группы. В соответствии с требованиями МСА 610 (пересмотренного, 2013 г.)¹⁰⁴ аудитор группы обязан оценить, насколько организационный статус службы внутреннего аудита и

¹⁰³ МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.), Приложение 3.

¹⁰⁴ МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов», пункт 15.

соответствующая политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов, а также уровень профессиональной компетентности службы внутреннего аудита и применяет ли она систематический и упорядоченный подход, включая контроль качества.

Информационная система и информационное взаимодействие

5. Понимание аудитором группы информационной системы и информационного взаимодействия в рамках группы может включать следующие вопросы:
- степень централизации ИТ-среды и единства ИТ-приложений, ИТ-процессов и ИТ-инфраструктуры в группе;
 - мониторинг деятельности и финансовых результатов организаций или подразделений группы со стороны руководства группы, включая регулярные отчеты, которые позволяют руководству группы следить за исполнением бюджетов и принимать надлежащие меры;
 - мониторинг, контроль, сверка и исключение внутригрупповых операций и нереализованной прибыли, а также внутригрупповых остатков по счетам на уровне группы;
 - процесс мониторинга своевременности и оценки точности и полноты финансовой информации, полученной от организаций или подразделений в рамках группы.

Процесс консолидации

6. Понимание аудитором группы процесса консолидации может включать следующие вопросы:
- вопросы, связанные с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - объем понимания руководством организаций или подразделений в рамках группы применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
 - процесс определения и учета организаций или подразделений в рамках группы в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - процесс определения отчетных сегментов для целей отчетности по сегментам в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - процесс определения отношений и операций со связанными сторонами для целей отражения в отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - учетная политика, применяемая к финансовой отчетности группы, изменения в ней относительно предыдущего финансового года и изменения в результате принятия новых или пересмотренных стандартов в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - процедуры решения вопросов с организациями или подразделениями в рамках группы, у которых дата окончания финансового года различается с группой.

Вопросы, связанные с процессом консолидации:

- процесс изучения руководством группы учетной политики, используемой организациями или подразделениями в рамках группы, и при необходимости обеспечения использования единой учетной политики в целях подготовки финансовой информации

организаций или подразделений в рамках группы для финансовой отчетности группы, а также выявления и устранения различий в учетной политике, где это необходимо в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Единая учетная политика представляет собой определенные принципы, основы, общепринятые нормы, правила и методы, принятые группой на основе применимой концепции подготовки финансовой отчетности, которая используется организациями или подразделениями в рамках группы для последовательного отражения в учете аналогичных операций. Такая политика обычно описывается в руководстве по составлению финансовой отчетности и пакете отчетности, предоставляемом руководством группы;

- процесс обеспечения руководством группы своевременной подготовки организациями или подразделениями в рамках группы полной и точной финансовой отчетности для целей консолидации;
- процесс пересчета финансовой информации зарубежных организаций или подразделений в рамках группы в валюту финансовой отчетности группы;
- организация ИТ-среды группы для целей консолидации и политика, определяющая потоки информации в рамках процесса консолидации, включая задействованные ИТ-приложения;
- процесс получения руководством группы информации о событиях после отчетной даты.

Вопросы, относящиеся к корректировкам и реклассификациям, связанным с консолидацией:

- процесс отражения корректировок, связанных с консолидацией, включая подготовку, санкционирование и обработку соответствующих бухгалтерских записей, а также опыт сотрудников, ответственных за консолидацию;
- консолидационные корректировки, требуемые в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- экономическая обоснованность событий и операций, лежащих в основе консолидационных корректировок;
- частота, характер и размер операций между организациями или подразделениями в рамках группы;
- процедуры мониторинга, контроля, сверки и исключения внутригрупповых операций и нереализованной прибыли, а также внутригрупповых остатков по счетам;
- шаги, предпринимаемые для определения справедливой стоимости приобретенных активов и обязательств, процедуры амортизации гудвила (при необходимости) и тестирования гудвила на обесценение в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- соглашения с основным или миноритарными владельцами в отношении убытков, понесенных организацией или подразделением в рамках группы (например, обязательство миноритарного владельца по возмещению таких убытков).

Контрольные процедуры

7. Понимание аудитором группы контрольных процедур компонента может включать следующие

вопросы:

- единство средств контроля обработки информации и общих средств ИТ-контроля для всей группы или ее части;
- степень единства разработки средств контроля для всей группы или ее части, предназначенных для снижения рисков существенного искажения финансовой отчетности группы на уровне предпосылок составления финансовой отчетности;
- объем, в котором разработанные единые средства контроля были последовательно внедрены в рамках всей группы или ее части.

Приложение 3

(См. пункт А110)

Примеры событий или условий, которые могут приводить к возникновению рисков существенного искажения финансовой отчетности группы

Ниже приводятся примеры событий (в том числе операций) и условий, которые могут указывать на наличие рисков существенного искажения финансовой отчетности группы вследствие недобросовестных действий или ошибок, в том числе в части процесса консолидации. Примеры, сгруппированные по факторам неотъемлемого риска, охватывают широкий круг событий и условий, однако не все они применимы к каждому заданию по аудиту группы, и перечень примеров не является исчерпывающим. События и условия разделены на категории по факторам неотъемлемого риска, которые могут оказать наибольшее влияние в конкретных обстоятельствах. Важно отметить, что в силу взаимосвязей между факторами неотъемлемого риска события и условия в примерах, по всей вероятности, также зависят от других факторов неотъемлемого риска или подвергаются их влиянию в той или иной степени. См. также МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.), Приложение 2.

Фактор неотъемлемого риска	Примеры событий или условий, которые могут приводить к возникновению рисков существенного искажения финансовой отчетности группы на уровне предпосылок
Сложность	<ul style="list-style-type: none"> • Наличие сложных операций, которые учитываются в границах более чем одной организации или одного подразделения в рамках группы. • Применение организациями или подразделениями в рамках группы учетной политики, которая отличается от используемой для целей составления финансовой отчетности группы. • Бухгалтерские оценки или раскрытие информации, которые предполагают использование организациями или подразделениями в рамках группы сложных процессов, таких как бухгалтерский учет сложных финансовых инструментов. • Операции, которые в высокой степени подвержены действию сложных норм регулирования в различных юрисдикциях, или организации или подразделения в рамках группы, которые ведут деятельность в нескольких отраслях, в которых действуют разные виды регулирования.
Субъективность	<ul style="list-style-type: none"> • Суждения относительно того, финансовая информация каких организаций или подразделений в рамках группы подлежит включению в финансовую отчетность группы в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, например, при наличии организаций специального назначения или некоммерческих организаций, финансовая информация которых может подлежать включению. • Суждения относительно корректного применения требований

Фактор неотъемлемого риска	Примеры событий или условий, которые могут приводить к возникновению рисков существенного искажения финансовой отчетности группы на уровне предпосылок
	применимой концепции подготовки финансовой отчетности организациями или подразделениями в рамках группы.
Изменчивость	<ul style="list-style-type: none"> Частое проведение операций по приобретению, продаже или реорганизации.
Неопределенность	<ul style="list-style-type: none"> Организации или подразделения в рамках группы, осуществляющие деятельность в иностранных юрисдикциях, могут подвергаться воздействию таких факторов, как неожиданное вмешательство государства в таких областях, как торговая и налоговая политика, ограничения на движение валюты и дивидендов, колебания обменных курсов.
Подверженность искажению в результате предвзятости руководства или иных факторов риска недобросовестных действий в той части, в которой они влияют на неотъемлемый риск	<ul style="list-style-type: none"> Необычные отношения и операции со связанными сторонами. Организации или подразделения в рамках группы с разными датами окончания финансового года, которые могут быть использованы для манипулирования сроками операций. Предыдущие случаи проведения несанкционированных или неполных консолидационных корректировок. Агрессивное налоговое планирование в рамках группы или крупные денежные операции с организациями, находящимися в странах с пониженным уровнем налогообложения. Наличие внутригрупповых остатков по счетам за прошлые периоды, которые невозможно сбалансировать или привести в соответствие при консолидации. Крупные или необычные денежные переводы внутри группы, особенно с недавно учрежденными организациями или подразделениями, которые ведут деятельность в регионах со значительным или повышенным риском недобросовестных действий.

К признакам, свидетельствующим о том, что контрольная среда, процесс по оценке рисков или процесс мониторинга системы внутреннего контроля, принятые в группе, являются ненадлежащими с учетом обстоятельств деятельности группы, ее характера и сложности и не обеспечивают надлежащей основы для других компонентов системы внутреннего контроля группы, относится следующее:

- неэффективная структура корпоративного управления, включая непрозрачные процессы принятия решений;
- отсутствующие или неэффективные средства контроля над процессом подготовки финансовой отчетности группы, включая неадекватное информирование руководства группы

по вопросам мониторинга операций и финансовых результатов деятельности организаций или подразделений в рамках группы.

СОГЛАСУЮЩИЕСЯ И ПРОЧИЕ ПОПРАВКИ ВСЛЕДСТВИЕ ПРИНЯТИЯ МСА 600 (ПЕРЕСМОТРЕННОГО)

Представленные далее согласующиеся поправки к другим международным стандартам являются результатом утверждения МСА 600 (пересмотренного). Эти согласующиеся поправки вступают в силу одновременно с МСА 600 (пересмотренным) и показаны выделением в тексте последней утвержденной версии тех международных стандартов, в которые они вносятся. Номера сносок внутри этих поправок не соотносятся с МСА, в которые вносятся поправки, поэтому необходимо делать ссылки на соответствующие стандарты.

МСК 1 «УПРАВЛЕНИЕ КАЧЕСТВОМ В АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ, ПРОВОДЯЩИХ АУДИТ ИЛИ ОБЗОРНЫЕ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, А ТАКЖЕ ВЫПОЛНЯЮЩИХ ПРОЧИЕ ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, ИЛИ ЗАДАНИЯ ПО ОКАЗАНИЮ СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ»

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

...

Ресурсы (см. пункт 32)

...

Кадровые ресурсы

...

Назначение членов рабочей группы на каждое задание (см. пункт 32(d))

...

A96. Например, МСА 220 (пересмотренный)¹⁰⁵ регулирует вопросы ответственности руководителя задания в отношении определения того, обладают ли совокупно надлежащими способностями и профессиональной компетентностью, в том числе достаточным временем, для выполнения задания члены рабочей группы, а также все внешние эксперты аудитора и непосредственно содействующие выполнению задания внутренние аудиторы, которые не входят в состав рабочей группы. МСА 600 (пересмотренный)¹⁰⁶ дополняет понимание того, как следует применять МСА 220 (пересмотренный) в отношении аудита финансовой отчетности группы. Ответные мероприятия, разработанные и внедренные аудиторской организацией в отношении профессиональной компетентности и способностей членов рабочей группы, выделенных для выполнения задания, могут включать политику или процедуры, рассматривающие:

- информацию, которая может быть получена руководителем задания, и факторы, которые следует учесть при установлении того, обладают ли профессиональной

¹⁰⁵ МСА 220 (пересмотренный), пункт 26.

¹⁰⁶ МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт 2649.

компетентностью и способностями члены рабочей группы, выделенные для выполнения задания, включая участников, выделенных сетью, в которую входит аудиторская организация, другой организацией, входящей в сеть, или поставщиком услуг;

- то, каким образом может быть устранено опасение по поводу профессиональной компетентности и способностей членов рабочей группы, в частности включая участников, выделенных сетью, в которую входит аудиторская организация, другой организацией, входящей в сеть, или поставщиком услуг.

...

Информационная система и информационное взаимодействие (см. пункт 33)

...

Информационное взаимодействие внутри аудиторской организации (см. пункты 33(b), 33(c))

A112. Аудиторская организация может признать и еще раз подчеркнуть, что персонал и рабочие группы несут ответственность за обмен информацией с аудиторской организацией и между собой, установив каналы связи для обеспечения информационного взаимодействия в рамках аудиторской организации.

Примеры информационного взаимодействия между аудиторской организацией, персоналом и рабочими группами

- Аудиторская организация информирует персонал и рабочие группы об ответственности за реализацию своих мероприятий.
- Аудиторская организация информирует об изменениях в системе управления качеством персонал и рабочие группы в той мере, в которой изменения имеют отношение к их обязанностям, и предоставляет возможность персоналу и рабочим группам принимать своевременные и надлежащие меры в соответствии со своими обязанностями.
- Аудиторская организация сообщает информацию, полученную в рамках процесса принятия решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом или работы по определенному заданию, которая является значимой для рабочих групп при планировании и выполнении заданий.
- Рабочие группы сообщают аудиторской организации следующее:
 - сведения о клиенте, которые были получены в ходе выполнения задания и которые могли бы привести к отказу аудиторской организации от работы с клиентом или по определенному заданию, если бы они были известны до начала или продолжения работы с клиентом или по определенному заданию;
 - информацию об осуществлении ответных мероприятий аудиторской организацией (например, опасения в отношении процессов аудиторской организации по назначению сотрудников для работы по заданиям), что в некоторых случаях может свидетельствовать о недостатке в системе управления качеством аудиторской организации.
- Рабочие группы сообщают информацию лицу, осуществляющему проверку качества

выполнения задания, или лицам, предоставляющим консультации.

- Аудитор Команды аудитора группы предоставляют сведения группы осуществляет информационное взаимодействие с аудиторами компонентов в соответствии с политикой или процедурами аудиторской организации, включая взаимодействие по вопросам, связанным с управлением качеством на уровне задания.
- Лицо или лица, на которых возложена функциональная ответственность за соблюдение требований независимости, информируют соответствующих сотрудников и рабочие группы об изменениях в требованиях независимости и политике или процедурах, принятых в аудиторской организации в связи с такими изменениями.

...

МСК 2 «ПРОВЕРКИ КАЧЕСТВА ВЫПОЛНЕНИЯ ЗАДАНИЙ»

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

...

Проведение проверки качества выполнения задания (см. пункты 24–27)

...

Процедуры, выполняемые лицом, осуществляющим проверку качества задания (см. пункты 25–27)

...

Вопросы, связанные с аудитом группы

A32. Проведение проверки качества выполнения задания по аудиту финансовой отчетности группы может подразумевать рассмотрение дополнительных вопросов лицом, назначенным в качестве лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания по аудиту группы, в зависимости от размера и сложности группы. Согласно пункту 21(а), политика и процедуры аудиторской организации должны предусматривать, чтобы лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, взяло на себя всю полноту ответственности за проведение проверки качества выполнения задания. При этом при аудите более крупных групп с более сложной структурой и деятельностью лицу, осуществляющему проверку качества выполнения задания по аудиту группы, может потребоваться обсудить значимые вопросы и значимые суждения с другими ключевыми членами рабочей группы, а не только с ~~командой аудитора~~ аудитором группы (например, с ~~лицами, которые отвечают за выполнение аудиторских процедур в отношении финансовой информации~~ аудитором компонента). В данных обстоятельствах лицу, осуществляющему проверку качества выполнения задания, могут помогать ассистенты в соответствии с пунктом 20. Рекомендации, содержащиеся в пункте A22, могут оказаться полезны в случаях, когда лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания по аудиту группы, использует помощь ассистентов.

...

МСА 220 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ) «УПРАВЛЕНИЕ КАЧЕСТВОМ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта (см. пункт 1)

A1. Настоящий стандарт применяется к любому аудиту финансовой отчетности, включая аудит финансовой отчетности группы. В МСА 600 (пересмотренном)¹⁰⁷ рассматриваются особенности аудита финансовой отчетности группы и случаи, когда в аудите участвуют аудиторы компонентов. Кроме того, МСА 600 (пересмотренный), адаптированный в соответствии с обстоятельствами, может быть полезен при аудите финансовой отчетности тогда, когда в рабочую группу включены лица из другой аудиторской организации. Например, МСА 600 (пересмотренный) может быть полезен, если такое лицо вовлекается для присутствия при инвентаризации запасов, инспектирования основных средств или выполнения аудиторских процедур в общем центре обслуживания, расположенном в другом месте.

...

Определения

Рабочая группа (см. пункт 12(d))

...

A21A. В случае совместно проводимого аудита группы работающие совместно руководители задания и их рабочие группы вместе являются «руководителем задания» и «рабочей группой» для целей Международных стандартов аудита. Настоящий стандарт, однако, не распространяется на взаимоотношения между аудиторами, участвующими в выполнении совместного задания, или работу, выполняемую одним из таких аудиторов в отношении работы, проведенной другим аудитором, участвующим в выполнении совместного задания;

...

Применение политики и процедур, установленных в аудиторской организации, членами рабочей группы (см. пункты 9, 12(d), 17)

...

A24. В частности, политика или процедуры аудиторской организации могут требовать, чтобы аудиторская организация или руководитель задания предприняли другие действия по сравнению с теми, которые были бы применимы к персоналу, при получении понимания следующих аспектов в отношении лица из другой аудиторской организации:

- обладает ли данное лицо надлежащими способностями и профессиональной компетентностью для выполнения аудиторского задания. Например, на него не будут распространяться процессы аудиторской организации в области подбора и обучения

¹⁰⁷ МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

персонала, а следовательно, политика или процедуры аудиторской организации могут предусматривать, что соответствие этому определению может быть установлено посредством других действий, например в результате получения информации от другой аудиторской организации или через орган лицензирования или регистрации. В пунктах ~~2649~~ и ~~A59–A6438~~ МСА 600 (пересмотренного) содержатся рекомендации в отношении получения понимания способностей и профессиональной компетентности аудиторов компонентов;

- понимает ли данное лицо этические требования, которые являются значимыми для задания по аудиту группы. Например, на него не будет распространяться необходимость обучения в аудиторской организации в области ее политики или процедур в отношении соответствующих этических требований. В политике или процедурах аудиторской организации может быть зафиксировано, что понимание этого должно быть получено посредством других действий, таких как предоставление данному лицу информации, руководств или справочников, содержащих положения соответствующих этических требований, которые применимы к аудиторскому заданию;
- подтвердит ли данное лицо независимость. Например, лица, которые не относятся к персоналу, не могут заполнять декларации о независимости непосредственно в системах обеспечения независимости, внедренных в аудиторской организации. Политика или процедуры аудиторской организации могут устанавливать, что данные лица могут предоставлять доказательства своей независимости в отношении аудиторского задания другими способами, например в форме письменного подтверждения.

A25. В тех случаях, когда политика или процедуры аудиторской организации требуют, чтобы в определенных обстоятельствах были предприняты конкретные действия (например, проведена консультация по конкретному вопросу), может потребоваться довести до сведения соответствующую политику или процедуры аудиторской организации до лиц, которые не относятся к ее персоналу. В таком случае данные лица смогут предупредить руководителя задания, если возникнет соответствующее обстоятельство, и это позволит руководителю задания соблюсти политику или процедуры аудиторской организации. Например, в случае задания по аудиту группы, если аудитор компонента выполняет аудиторские процедуры в отношении финансовой информации компонента и выявляет сложный или спорный вопрос, который является значимым для финансовой отчетности группы и в отношении которого в соответствии с политикой или процедурами аудитора группы требуется проведение консультации¹⁰⁸, аудитор компонента может предупредить о таком вопросе ~~команду аудитора~~ аудитора группы.

...

Соответствующие этические требования, в том числе требования независимости (см. пункты 16–21)

Соответствующие этические требования (см. пункты 1, 16–21)

A38. В соответствии с МСА 200¹⁰⁹ в рамках заданий по аудиту финансовой отчетности аудитор

¹⁰⁸ См. пункт 35.

¹⁰⁹ МСА 200, пункты 14 и A16–A19.

должен соблюдать соответствующие этические требования, включая требования, касающиеся независимости. Соответствующие этические требования могут варьироваться в зависимости от характера и обстоятельств задания. Например, определенные требования независимости, могут быть применимы только при проведении аудита организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. В МСА 600 (пересмотренном) в дополнение к требованиям настоящего МСА предусмотрены требования и рекомендации, касающиеся информационного взаимодействия по вопросам соответствующих этических требований с аудиторами компонента.

...

Принятие решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом или работы по определенному аудиторскому заданию (см. пункты 22–24)

...

A53. Информация, полученная в процессе принятия решения о начале и продолжении работы с клиентом или работы по определенному заданию, может помочь руководителю задания в соблюдении требований настоящего МСА и принятии обоснованных решений в отношении надлежащего плана действий. Такая информация может включать:

- информацию о размере, уровне сложности и характере организации, включая вопрос о том, проводится ли аудит группы, а также информацию об отрасли, в которой осуществляет деятельность организация, и применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- сроки предоставления финансовой отчетности организации, например, на промежуточном и заключительном этапах;
- при аудите группы – характер взаимоотношений по вопросам контроля между материнской организацией и организациями и подразделениями;
- имели ли место изменения в организации или отрасли, в которой она осуществляет деятельность, с момента предыдущего аудиторского задания, которые могут повлиять на характер необходимых ресурсов, а также на порядок осуществления руководства работой членов рабочей группы, надзора за ними и проверки их работы.

A54. Информация, полученная в рамках процедуры принятия решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом или работы по определенному заданию, также может быть значимой для целей соблюдения требований других МСА, а также настоящего стандарта, например требований в отношении:

- установления понимания условий аудиторского задания в соответствии с требованиями МСА 210¹¹⁰;
- выявления и оценки рисков существенного искажения вследствие ошибки или недобросовестных действий в соответствии с МСА 315 (пересмотренным, 2019 г.) и МСА 240¹¹¹;

¹¹⁰ МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункт 9.

¹¹¹ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности».

- понимания деятельности группы, ~~ее~~ ее ~~компонентов~~ и ее их окружения в случае проведения аудита финансовой отчетности группы в соответствии с МСА 600 (пересмотренным) и осуществления руководства работой аудиторов компонентов, надзора за ними и проверки их работы;
- определения необходимости и порядка вовлечения эксперта аудитора в соответствии с МСА 620;
- структуры корпоративного управления в организации в соответствии с МСА 260 (пересмотренным)¹¹² и МСА 265¹¹³.

...

Ресурсы для выполнения задания (см. пункты 25–28)

...

A60. В основном ресурсы для выполнения аудиторского задания выделяет либо предоставляет доступ к таким ресурсам аудиторская организация, хотя возможны обстоятельства, когда рабочая группа напрямую получает ресурсы для выполнения аудиторского задания. Например, это может иметь место в том случае, когда аудитор компонента обязан в соответствии с требованием закона, нормативного акта или по иной причине выразить мнение аудитора о финансовой отчетности компонента и аудитор компонента также назначен руководством компонента для выполнения аудиторских процедур от лица ~~команды~~ аудитора группы. В таких обстоятельствах в соответствии с политикой или процедурами аудиторской организации может требоваться, чтобы руководитель задания предпринял другие действия, например запросил информацию у аудитора компонента, чтобы установить, были ли выделены достаточные и надлежащие ресурсы либо доступны ли они.

...

Недостаточные или ненадлежащие ресурсы (см. пункт 27)

...

~~A76. При аудите финансовой отчетности группы, если ресурсы являются недостаточными или ненадлежащими для выполнения аудитором компонента работы в отношении компонента, руководитель задания может обсудить данный вопрос с аудитором компонента, руководством или аудиторской организацией с целью обеспечения доступа к достаточным и надлежащим ресурсам.~~

...

Выполнение задания

...

¹¹² МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление».

¹¹³ МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля».

Руководство, надзор и проверка (см. пункт 30)

...

Проверка, выполняемая руководителем задания (см. пункты 30–34)

...

A92. Руководитель задания применяет профессиональное суждение при выявлении областей, в которых рабочей группой применяются значимые суждения. Политика или процедуры аудиторской организации могут предусматривать определенные вопросы, по которым, как правило, ожидается применение значимых суждений. К значимым суждениям в отношении аудиторского задания могут относиться вопросы, которые касаются общей стратегии аудита и плана аудита для начала и выполнения задания, а также общих выводов, сделанных рабочей группой, например:

- вопросы, связанные с планированием задания, в частности вопросы, связанные с определением существенности;
- состав рабочей группы, включая:
 - персонал, обладающий знаниями и опытом в специальной области бухгалтерского учета или аудита;
 - использование персонала из центра предоставления услуг;
- решение о вовлечении эксперта аудитора, включая решение о вовлечении внешнего эксперта;
- рассмотрение рабочей группой информации, полученной в рамках процедуры принятия решения о начале и продолжении работы с клиентом или работы по определенному заданию, и предполагаемых ответных мероприятий с учетом этой информации;
- процесс оценки рисков рабочей группой, включая ситуации, в которых рассмотрение факторов неотъемлемого риска и оценка неотъемлемого риска требуют от рабочей группы применения значимого суждения; рассмотрение рабочей группой отношений и операций со связанными сторонами и соответствующего раскрытия информации;
- результаты процедур, выполненных рабочей группой в отношении значительных областей задания, например выводы в отношении определенных оценочных значений, учетной политики и вопросов, связанных с непрерывностью деятельности;
- оценка рабочей группой работы, выполненной экспертами, и выводов, сделанных по результатам этой работы;
- при аудите группы:
 - предполагаемая общая стратегия аудита группы и план аудита группы;
 - решения в отношении участия аудиторов компонентов, в том числе в отношении того, как осуществлять руководство работой аудиторов компонентов, надзор за ними и проверку их работы, включая, в частности, случаи существования областей повышенного оценочного риска существенного искажения финансовой информации компонента;
 - оценка работы, выполненной аудиторами компонентов, и выводов, сделанных по

результатам этой работы;

- способы решения вопросов, влияющих на общую стратегию аудита и план аудита;
- значимость и характер исправленных и неисправленных искажений, выявленных в ходе выполнения задания;
- предлагаемое мнение аудитора и вопросы, которые необходимо включить в аудиторское заключение, например ключевые вопросы аудита или раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности».

...

МСА 230 «АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ»

...

Приложение

(см. пункт 1)

Специфические требования к аудиторской документации в прочих МСА

Данное приложение приводит перечень пунктов других МСА, которые содержат особые требования к документированию. Данный перечень не отменяет необходимости рассматривать требования и соответствующее руководство по применению, а также прочие пояснительные материалы, содержащиеся в Международных стандартах аудита.

- МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункты 10–12;
- МСА 220 (пересмотренный) «Управление качеством при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 41;
- МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности», пункты 45–48;
- МСА 250 (пересмотренный) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности», пункт 30;
- МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 23;
- МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», пункт 12;
- МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения», пункт 38;
- МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», пункт A14;
- МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», пункты 28–30;
- МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», пункт 15;
- МСА 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации», пункт 39;
- МСА 550 «Связанные стороны», пункт 28;
- МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая

работу аудиторов компонентов)», пункт 59570;

- МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «*Использование работы внутренних аудиторов*», пункты 36–37;
- МСА 720 (пересмотренный) «*Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации*», пункт 25.

...

МСА 240 «ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

...

Ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий

Обязанности аудитора (см. пункт 9а)

Аб. Законы, нормативные акты или соответствующие этические требования могут предусматривать выполнение аудитором дополнительных процедур и принятие им дальнейших мер. Например, выпущенный Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (включая Международные стандарты независимости)* («Кодекс СМСЭБ») требует от аудитора предпринять действия в ответ на выявленные случаи несоблюдения (или подозрения в несоблюдении) законов и нормативных актов и решить, требуются ли дальнейшие действия. Такие меры могут включать в себя доведение информации о выявленном несоблюдении или подозрениях в несоблюдении законов и нормативных актов до сведения других аудиторов-информационное взаимодействие относительно выявленного несоблюдения или подозрений в несоблюдении законов и нормативных актов между аудиторами группы, включая руководителя задания по аудиту группы, аудиторов компонент~~ов~~организаций или подразделений группы или других аудиторов, выполняющих работу в отношении компонент~~ов~~ группы для целей, отличных от аудита финансовой отчетности группы¹¹⁴.

...

МСА 250 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ) «РАССМОТРЕНИЕ ЗАКОНОВ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Ответственность за соблюдение законов и нормативных актов (см. пункты 3–9)

...

¹¹⁴ См., например, пункты R360.16–360.18 А1 Кодекса СМСЭБ.

Ответственность аудитора

...

Дополнительные обязанности, установленные законами, нормативными актами или соответствующими этическими требованиями (см. пункт 9)

А8. Законы, нормативные акты или соответствующие этические требования могут предусматривать выполнение аудитором дополнительных процедур и принятие им дальнейших мер. Например, выпущенный Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (включая Международные стандарты независимости) («Кодекс СМСЭБ») требует от аудитора предпринять действия в ответ на выявленные случаи несоблюдения (или подозрения в несоблюдении) законов и нормативных актов и решить, требуются ли дальнейшие действия. Такие меры могут включать в себя доведение информации о выявленном несоблюдении или подозрениях в несоблюдении законов и нормативных актов до сведения других аудиторов в рамках информационное взаимодействие относительно выявленного несоблюдения или подозрений в несоблюдении законов и нормативных актов между аудиторами группы, включая руководителя задания по аудиту группы, аудиторов компонентов организаций или подразделений группы или других аудиторов, выполняющих работу в отношении компонентов группы для целей, отличных от аудита финансовой отчетности группы¹¹⁵.

...

МСА 260 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ) «ИНФОРМАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С ЛИЦАМИ, ОТВЕЧАЮЩИМИ ЗА КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ»

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

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

....

А4. МСА 600 (пересмотренный) содержит конкретные вопросы, о которых аудиторы группы должны группы должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление группы¹¹⁶. В число вопросов, о которых необходимо информировать, могут входить вопросы, которые были доведены до сведения аудитора группы аудиторами компонентов и которые, по мнению аудитора группы, являются значительными для исполнения обязанностей лицами, отвечающими за корпоративное управление группы. Аудиторы компонентов тоже могут информировать о вопросах лиц, отвечающих за корпоративное управление этого компонента¹¹⁷. В данном случае соответствующее лицо или лица, которых аудитор компонента должен информировать, определяются в зависимости от обстоятельств задания и от вопроса, информация о котором должна быть сообщена. В некоторых случаях несколько ~~компонентов~~ организаций или подразделений могут вести одинаковую деятельность в рамках одной

¹¹⁵ См., например, пункты R360.16–360.18 А1 Кодекса СМСЭБ.

¹¹⁶ МСА 600 (пересмотренный) «*Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)*», пункт 5749.

¹¹⁷ МСА 600 (пересмотренный), пункт 45(i).

системы внутреннего контроля и использовать одинаковую практику бухгалтерского учета. Если за корпоративное управление таких ~~компонентов~~ организаций или подразделений группы отвечают одни и те же лица (например, общий совет директоров), то дублирования информации можно избежать путем одновременного информирования этих ~~компонентов~~ организаций или подразделений.

...

Приложение 1

(см. пункт 3)

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

В настоящем приложении указаны пункты МСК 1¹¹⁸ и отдельных МСА, в соответствии с которыми определенные вопросы должны доводиться до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление. Данный перечень не отменяет необходимости рассматривать требования и соответствующее руководство по применению, а также прочие пояснительные материалы, содержащиеся в Международных стандартах аудита.

- МСК 1 «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг», пункт 34(е);
- МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности», пункты 22, 39(с)(i) и 41–43;
- МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности», пункты 15, 20 и 23–25;
- МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля», пункт 9;
- МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», пункты 12–13;
- МСА 505 «Внешние подтверждения», пункт 9;
- МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода», пункт 7;
- МСА 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации», пункт 38;
- МСА 550 «Связанные стороны», пункт 27;
- МСА 560 «События после отчетной даты», пункты 7(b)–(с), 10(a), 13(b), 14(a) и 17;
- МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности», пункт 25;
- МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы

¹¹⁸ МСК 1 «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг».

(включая работу аудиторов компонентов)», пункт 5749;

- МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов», пункты 20 и 31;
- МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункт 46;
- МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», пункт 17;
- МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», пункты 12, 14, 23 и 30;
- МСА 706 (пересмотренный) «Разделы “Важные обстоятельства” и “Прочие сведения” в аудиторском заключении», пункт 12;
- МСА 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность», пункт 18;
- МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», пункты 17–19.

...

МСА 300 «ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

...

Требования

...

Работы по планированию

...

10А. Руководитель задания должен проверить общую стратегию аудита и план аудита.

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

...

Работы по планированию

Общая стратегия аудита (см. пункты 7–8)

- А8. При условии выполнения аудиторских процедур оценки рисков процесс выработки общей стратегии аудита помогает аудитору достичь определенности в таких вопросах, как:
- характер ресурсов (кадровых, технологических, интеллектуальных), необходимых для проведения работ в тех иных областях аудита. Например, привлечение обладающих надлежащей квалификацией членов рабочей группы для работы с областями, характеризующимися высоким уровнем риска, или назначение экспертов для решения сложных вопросов;

- распределение ресурсов, выделяемых на те или иные области аудита. Например, количество членов рабочей группы, назначенных для наблюдения за проведением инвентаризации запасов в разных местах их нахождения, характер и объем руководства работой аудиторов компонента, надзора за ними и проверки их работы ~~объем проверки работы других аудиторов~~ в случае аудита группы или количество часов, выделенных на работу с областями, характеризующимися высоким уровнем риска;
- когда следует использовать имеющиеся ресурсы: например, на этапе промежуточного аудита или в основные ключевые даты;
- как осуществляется выделение ресурсов, их использование и контроль за ними. Например, когда следует проводить совещания с целью инструктажа и заслушивания членов рабочей группы, каким образом будет организовано проведение проверок качества выполнения задания с участием руководителя задания и лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания (например, на рабочем месте или удаленно).

...

Приложение

(см. пункты 7–8, A8–A11)

Соображения по разработке общей стратегии аудита

В настоящем приложении приводятся примеры вопросов, которые аудитор может рассмотреть при разработке общей стратегии аудита для управления качеством на уровне задания. Многие из этих вопросов будут влиять и на общую стратегию аудита и на подробный план аудита. Приведенные примеры охватывают широкий спектр вопросов, применимых ко многим аудиторским заданиям. В то время как некоторые из приведенных ниже вопросов могут быть включены в состав требований других МСА, далеко не все эти вопросы сохраняют свою актуальность для каждого аудиторского задания, а их перечень не обязательно является исчерпывающим.

Особенности задания

...

- предполагаемый ~~охват~~ объем аудита, включая ~~количество и расположение аудируемых компонентов~~ компоненты, в которых предполагается выполнить работу по аудиту для целей аудита группы, и объем участия аудиторов компонентов;
- характер отношений контроля между материнской организацией и ~~ее компонентами~~ организациями или подразделениями, определяющий порядок консолидации группы;
- ~~масштаб аудита компонентов, выполняемого сторонними аудиторами~~;
- характер подлежащих аудиту сегментов бизнеса, включая необходимость специальных знаний;
- применяемая валюта отчетности, включая необходимость пересчета аудируемой финансовой информации из одной валюты в другую;
- ~~требование~~ необходимость относительно проведения аудита финансовой отчетности для законодательных, регуляторных или иных целей, аудита отдельных финансовых отчетов в

дополнение к работе по аудиту, выполненной для целей ~~консолидации~~ аудита группы;

...

Цели отчетности, сроки аудита и характер информационного взаимодействия

...

- обсуждение с аудиторами компонентов организации вопросов, связанных с ожидаемыми видами и сроками ~~предоставляемых отчетов, а также иных вопросов~~ информационного взаимодействия, связанного с работой ~~по аудиту, выполненной для целей работы,~~ выполняемой для целей аудита группы-аудита компонентов группы.
- ожидаемый характер и сроки информационного взаимодействия членов аудиторской группы, включая характер и сроки проведения совещаний группы, а также сроки обзорных проверок выполненной работы по аудиту;

...

Существенные факторы, предварительная работа по заданию и информация, полученная в ходе выполнения других заданий

- порядок определения существенности в соответствии с МСА 320¹¹⁹ и, в тех случаях, когда это применимо:
 - порядок определения существенности для выполнения аудиторских процедур компонента ~~для компонентов организации~~ и доведение информации об этом до аудиторов компонентов в соответствии с МСА 600 (пересмотренным);¹²⁰
 - первоначальные ожидания в отношении предварительное выявление значительных компонентов и существенных видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации, которые могут быть значительными;

...

МСА 315 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ, 2019 Г.) «ВЫЯВЛЕНИЕ И ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ»

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

...

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия (см. пункты 13–18)

A11. Выявляемые и оцениваемые риски существенного искажения включают как риски вследствие недобросовестных действий, так и риски в результате ошибок, и оба типа рисков рассматриваются в данном стандарте. Однако значимость недобросовестных действий настолько велика, что в МСА 240 включены дополнительные требования и рекомендации в отношении процедур оценки рисков и связанных с ними действий по получению информации,

¹¹⁹ МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита».

¹²⁰ МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункты ~~21–23~~ и ~~40(е)~~35–36.

используемой для выявления и оценки рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий¹²¹. Кроме того, следующие МСА содержат дополнительные требования и рекомендации по выявлению и оценке рисков существенного искажения в отношении определенных вопросов или обстоятельств:

- МСА 540 (пересмотренный)¹²² – в отношении оценочных значений;
- МСА 550 – в части отношений и операций со связанными сторонами;
- МСА 570 (пересмотренный)¹²³ – в отношении непрерывности деятельности;
- МСА 600 (пересмотренный)¹²⁴ – в отношении финансовой отчетности группы.

...

Обсуждение в аудиторской группе (см. пункты 17–18)

...

Масштабируемость

...

A45. Когда задание выполняется большой аудиторской группой, как в случае аудита финансовой отчетности группы, не всегда необходимо или полезно проводить одно обсуждение с участием всех членов группы (например, в случае задания в разных территориальных подразделениях), а также нет необходимости информировать всех членов аудиторской группы обо всех решениях, принятых в рамках обсуждения. Руководитель задания может обсуждать вопросы с ключевыми членами аудиторской группы, включая, если это целесообразно, тех, кто обладает специальными навыками или знаниями, а также ответственных за выполняемую работу в отношении аудита компонентов, и поручить проведение обсуждения с другими членами группы с учетом объема информационного взаимодействия, который считается необходимым в рамках аудиторской группы. Целесообразным может быть составление плана информационного взаимодействия, согласованного с руководителем задания.

...

Выявление и оценка рисков существенного искажения (см. пункты 28–37)

...

Оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок

...

Значительные риски (см. пункт 32)

Для чего определять значительные риски и каково их влияние на аудит

¹²¹ МСА 240, пункты 12–27.

¹²² МСА 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации».

¹²³ МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности».

¹²⁴ МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

A218. Определение значительных рисков позволяет аудитору уделить больше внимания тем рискам, которые расположены в верхней части диапазона значений неотъемлемого риска, с помощью выполнения определенных необходимых ответных мероприятий, включая следующие:

- ...
- В соответствии с МСА 600 (пересмотренным) аудитор группы должен оценить уместность разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур для областей повышенных оцененных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы или значительных рисков, в отношении которых аудитор компонента принимает решение о выполнении дальнейших аудиторских процедур, если значительный риск относится к компоненту при аудите группы, требуется большее участие руководителя задания по аудиту группы, а команда аудитора группы должна направлять работу, которую должен выполнить аудитор компонента на уровне компонента¹²⁵.

...

МСА 320 «СУЩЕСТВЕННОСТЬ ПРИ ПЛАНИРОВАНИИ И ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА»

...

Определения

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

- (a) Сеуущественность для выполнения аудиторских процедур – величина или величины, установленные аудитором меньше существенности для финансовой отчетности в целом, с тем чтобы снизить риск агрегирования до приемлемо низкого уровня вероятности того, что совокупная величина неисправленных и необнаруженных искажений превысит существенность для финансовой отчетности в целом. В некоторых случаях существенность для выполнения аудиторских процедур также означает величину или величины, устанавливаемые аудитором меньше уровня или уровней существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации.
- (b) Риск агрегирования – вероятность того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений превысит уровень существенности для финансовой отчетности в целом.

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

...

Определение существенности и существенности для выполнения аудиторских процедур при планировании аудита

...

¹²⁵ МСА 600 (пересмотренный), пункты 30 и 31 42.

Существенность для выполнения аудиторских процедур (см. пункт 11)

A13. При планировании аудита исключительно с целью обнаружения отдельных существенных искажений, упускается из виду тот факт, что существенное искажение финансовой отчетности может представлять собой совокупность искажений, каждое из которых не является существенным само по себе и не оставляет запаса на возможные необнаруженные искажения. Существенность для выполнения аудиторских процедур (которая, как следует из определения, представляет собой одну или несколько величин) устанавливается меньше существенности для финансовой отчетности в целом, с тем чтобы снизить риск агрегирования до приемлемо низкого уровня ~~с целью снижения до приемлемо низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и невыявленных искажений в финансовой отчетности превысит величину существенности для финансовой отчетности в целом~~. Также существенность для выполнения аудиторских процедур, относящаяся к уровню существенности, установленному для определенного вида операций, остатков по счетам или раскрытия информации, задается с целью снижения до приемлемо низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений в таком виде операций, остатков по счетам или раскрытия информации, превысит уровень существенности для такого определенного вида операций, остатков по счетам или раскрытия информации. Определение существенности для выполнения аудиторских процедур не является простым механическим подсчетом, а предполагает применение профессионального суждения. Оно зависит от полученного аудитором понимания организации, уточненного в ходе выполнения процедур оценки рисков, а также от характера и объема искажений, выявленных в ходе предшествующих аудиторских заданий, и, таким образом, от ожиданий аудитора в отношении искажений в текущем периоде.

...

МСА 402 «ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ОРГАНИЗАЦИИ, ПОЛЬЗУЮЩЕЙСЯ УСЛУГАМИ ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ»

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Получение понимания услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, включая систему внутреннего контроля

...

Дальнейшие процедуры в случаях, когда от организации-пользователя не удастся получить достаточное понимание (см. пункт 12)

...

A19. Для проведения процедур, в результате которых будет получена необходимая информация о соответствующих средствах контроля обслуживающей организации, связанных с услугами, предоставляемыми организации-пользователю, может привлекаться другой аудитор. Если выпущен отчет 1-го или 2-го типа, для проведения этих процедур аудитор организации-пользователя может привлечь аудитора обслуживающей организации, поскольку между аудитором обслуживающей организации и обслуживающей организацией уже установлены отношения. Аудитор организации-пользователя, когда он использует результаты работы другого

аудитора, может считать полезными указания МСА ~~220600~~ (пересмотренного)¹²⁶, поскольку этот стандарт связан с определением профессиональной компетентности и способностей другого пониманием работы другого аудитора (включая независимость и профессиональную компетентность этого аудитора), руководством и надзором участием в работе за другим аудитором, по планированию характера, сроками и объемом работы, выполнение которой поручено другому аудитору, а также оценкой достаточности и надлежащего характера собранных аудиторских доказательств.

...

МСА 501 «ОСОБЕННОСТИ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В КОНКРЕТНЫХ СЛУЧАЯХ»

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Запасы

Присутствие при проведении инвентаризации запасов (см. пункт 4(а))

...

А3. Значимые аспекты планирования присутствия при проведении инвентаризации запасов или разработки и проведения аудиторских процедур в соответствии с пунктами 4–8 настоящего стандарта, включают, например, следующие:

- риски существенного искажения, связанные с запасами;
- характер системы внутреннего контроля, относящейся к запасам;
- предположения, будут ли установлены адекватные процедуры и выпущены надлежащие инструкции для обеспечения проведения инвентаризации;
- сроки инвентаризации запасов;
- наличие или отсутствие в организации непрерывного учета запасов;
- расположения мест хранения запасов, включая существенность запасов и риски существенного искажения в различных местах – при принятии решения о том, в каких местах надлежит присутствовать. МСА 600¹²⁷ рассматривает участие других аудиторов, и, следовательно, может оказаться значимым, если такое участие связано с присутствием на инвентаризации запасов в каком-либо из удаленных территориальных подразделений;
- необходимость помощи эксперта аудитора. В МСА 620¹²⁸ рассматривается использование эксперта аудитора для оказания помощи аудитору в сборе достаточных

¹²⁶ МСА 220 (пересмотренный) «Управление качеством при проведении аудита финансовой отчетности». В МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонент)», пункт 2, говорится: «Аудитор может считать настоящий стандарт, адаптированный в соответствии с обстоятельствами, полезным в тех случаях, когда этот аудитор привлекает других аудиторов к аудиту финансовой отчетности, не являющейся финансовой отчетностью группы...». См. также МСА 600, пункт 19.

¹²⁷ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонент)».

¹²⁸ МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора».

надлежащих аудиторских доказательств.

...

МСА 510 «АУДИТОРСКИЕ ЗАДАНИЯ, ВЫПОЛНЯЕМЫЕ ВПЕРВЫЕ: ОСТАТКИ НА НАЧАЛО ПЕРИОДА»

...

Приложение

...

Пример 1.

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 (пересмотренный)¹²⁹ не применяется).
- ...

...

Пример 2.

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 (пересмотренный) не применяется).
- ...

...

МСА 550 «СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ»

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

...

¹²⁹ МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

...

Изучение взаимоотношений и операций организации со связанными сторонами

...

Идентификационные данные связанных сторон организации (см. пункт 13(а))

...

A13. При проведении аудита группы МСА 600 (пересмотренный) предусматривает требование, согласно которому аудитор группы должен потребовать от аудиторов компонентов своевременно предоставлять ему информацию о связанных сторонах, которые ранее не были выявлены руководством группы или аудитором группы ~~о предоставлении командой аудитора группы каждому аудитору компонента перечня связанных сторон, подготовленного руководством группы и другими связанными сторонами, о которых известно команде аудитора группы~~¹³⁰. Если организация является компонентом группы, то Данная информация может быть полезна аудитору группы для направления руководству запросов относительно идентификационных данных связанных сторон организации, чтобы он мог направить запрос руководству для идентификации этих связанных сторон.

...

Ответные меры на риски существенного искажения финансовой отчетности в связи с взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами (см. пункт 20)

...

Выявленные значительные операции между связанными сторонами за рамками обычной деятельности организации

Оценка экономической обоснованности значительных операций между связанными сторонами (см. пункт 23)

A38. В ходе оценки экономической обоснованности значительной операции между связанными сторонами за рамками обычной деятельности организации аудитор может рассмотреть следующие вопросы:

- действительно ли операция:
 - является чрезмерно сложной (например, она может предусматривать участие многочисленных связанных сторон в рамках консолидированной группы);
 - имеет нестандартные коммерческие условия, такие как нетипичные цены, процентные ставки, гарантии и условия погашения;
 - характеризуется отсутствием очевидного логического коммерческого обоснования совершения;
 - предполагает участие ранее не выявленных связанных сторон;

¹³⁰ МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт 32(b)40(e).

- обрабатывается нестандартным способом;
- провело ли руководство обсуждение характера и порядка учета такой операции с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- обращает ли руководство гораздо больше внимания на применение конкретных методов учета, чем на экономическую суть операции.

Если объяснения, предложенные руководством, значительно отличаются от условий совершения операции между связанными сторонами, то аудитор обязан, в соответствии с МСА 500¹³¹, рассмотреть вопрос о достоверности объяснений и заявлений руководства по другим значимым вопросам.

...

МСА 570 (пересмотренный) «НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

...

Приложение

...

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

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 (пересмотренный)¹³² не применяется).
- ...

...

¹³¹ МСА 500 «Аудиторские доказательства», пункт 11.

¹³² МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

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

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 (пересмотренный) не применяется).
- ...

...

Пример 3. Отрицательное мнение, выражаемое при наличии существенной неопределенности и в том случае, если информация о ней не раскрыта в 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 (пересмотренный) не применяется).
- ...

...

МСА 610 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ, 2013 Г.) «ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ВНУТРЕННИХ АУДИТОРОВ»

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

...

Определение возможности использования работы службы внутреннего аудита, а также того, в каких областях и в каком объеме она может быть использована

...

Определение характера и объема работы службы внутреннего аудита, которая может быть использована;

Факторы, влияющие на определение характера и объема работы службы внутреннего аудита, которая

может быть использована (см. пункты 17–19).

...

A16. Примеры работ службы внутреннего аудита, которые могут быть использованы внешним аудитором, включают:

- тестирование операционной эффективности средств контроля;
- процедуры проверки по существу, предполагающие применение ограниченного профессионального суждения;
- наблюдение за инвентаризацией запасов;
- отслеживание операций через информационные системы, связанные с подготовкой финансовой отчетности;
- тестирование соблюдения нормативных требований.
- ~~в некоторых случаях — аудит или обзорная проверка финансовой информации дочерних обществ, не являющихся значительными компонентами группы (если это не противоречит требованиям МСА 600)¹³³.~~

...

Определение возможности непосредственного участия внутренних аудиторов в аудите, а также того, в каких областях и в каком объеме такое участие возможно

Определение возможности привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите (см. пункты 5, 26–28)

A31. В тех юрисдикциях, где внешнему аудитору в соответствии с законом или нормативным актом запрещено привлекать внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите, аудитору аудиторам группы целесообразно уместно в условиях аудита группы рассмотреть вопрос о том, распространяется ли данный запрет на аудиторов компонентов, и если да, то обратить на это внимание при информировании аудиторов компонентов¹³⁴.

...

МСА 700 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ) «ФОРМИРОВАНИЕ МНЕНИЯ И СОСТАВЛЕНИЕ ЗАКЛЮЧЕНИЯ О ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

...

Требования

...

Аудиторское заключение

...

¹³³ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

¹³⁴ МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт 25(а)40(в).

Аудиторское заключение по результатам аудита, проведенного в соответствии с Международными стандартами аудита

...

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

...

39. Раздел аудиторского заключения «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» должен также (см. пункт A50)

...

- (с) если применяется МСА 600 (пересмотренный)¹³⁵, включать дополнительное описание ответственности аудитора для задания по аудиту группы с указанием того, что:
- (i) аудитор несет ответственность за планирование и проведение аудита группы для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении финансовой информации об организациях или подразделениях группы в качестве основы для того, чтобы выразить формирование мнения мнение о финансовой отчетности группы;
 - (ii) аудитор несет ответственность за общее руководство заданием по аудиту группы, руководство, надзор за ходом аудита и проверку работы по аудиту, выполненной для целей аудита группы;
 - (iii) аудитор несет полную ответственность за аудиторское мнение¹³⁶.

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

...

Аудиторское заключение (см. пункт 20)

...

Аудиторское заключение по результатам аудита, проведенного в соответствии с Международными стандартами аудита

...

Основание для выражения мнения (см. пункт 28)

...

Особенности аудита группы

A38. При проведении аудита группы, для которого применимы несколько источников в случае наличия нескольких источников соответствующих этических требований, в том числе

¹³⁵ МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

¹³⁶ МСА 600 (пересмотренный), пункт 53.

касающихся независимости, ссылка в аудиторском заключении на юрисдикцию обычно относится к соответствующим этическим требованиям, применимым к ~~команде аудитора~~ аудитору группы. Это объясняется тем, что в случае аудита группы на аудиторов компонентов распространяются этические требования, применимые к аудиту группы¹³⁷.

- 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~~ 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~~ аудитора группы. В результате соответствующие этические требования, в том числе относящиеся к независимости, применительно к аудиту группы, могут оказаться сложными. МСА 600 (пересмотренный)¹³⁸ 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.

...

Приложение

...

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 (пересмотренный) не применяется).
- ...

...

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:

¹³⁷ МСА 600 (пересмотренный), пункты А56–А57, А66–А68А37.

¹³⁸ МСА 600 (пересмотренный), пункты 25, 27А9–20.

- 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 (пересмотренный)).
- ...

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой соответствующий адресат]

Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности¹³⁹

...

Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности

...

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:

- ...
- планируем и проводим аудит группы Для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, относящихся к финансовой информации организаций или подразделений, в качестве основы для того, чтобы выразить формирование мнения о консолидированной финансовой отчетности группы. Мы отвечаем за руководство, надзор и проверку проведение работы по аудиту, выполненной для целей аудита группы. Мы остаемся полностью ответственными за наше аудиторское мнение.

...

¹³⁹ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

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 (пересмотренный) не применяется).
- ...

...

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 (пересмотренный) не применяется).
- ...

...

МСА 701 «ИНФОРМИРОВАНИЕ О КЛЮЧЕВЫХ ВОПРОСАХ АУДИТА В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

...

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

...

Вопросы, требующие значительного внимания аудитора (см. пункт 9)

...

A15. Различные МСА требуют определенного информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и другими сторонами, которые могут иметь отношение к областям, требующим особого внимания аудитора. Например:

- МСА 260 (пересмотренный) требует, чтобы аудитор информировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значительных сложностях, если такие возникают в ходе аудита¹⁴⁰. Международные стандарты аудита допускают возникновение потенциальных сложностей в отношении, например:
 - операций со связанными сторонами¹⁴¹, 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~~ или соответствующим лицам может быть ограничен¹⁴²;
- МСА 220 (пересмотренный) устанавливает требования к руководителю задания в отношении проведения надлежащих консультаций по сложным или спорным вопросам, вопросы, по которым политика или процедуры аудиторской организации предусматривают консультирование¹⁴³, и другие вопросы, которые, по профессиональному мнению руководителя задания, требуют консультирования. 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 и значимые суждения, возникшие в ходе выполнения аудиторского задания, с лицом, осуществляющим проверку выполнения задания¹⁴⁴.

...

МСА 705 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ) «МОДИФИЦИРОВАННОЕ МНЕНИЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

...

Обстоятельства, требующие выражения модифицированного мнения аудитора

...

¹⁴⁰ МСА 260 (пересмотренный), пункты 16(b) и A21.

¹⁴¹ МСА 550 «Связанные стороны», пункт A42.

¹⁴² МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт 5749(c).

¹⁴³ МСА 220 (пересмотренный) «Управление качеством при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 35.

¹⁴⁴ МСА 220 (пересмотренный), пункт 36.

Характер отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства (см. пункт 6(b))

...

A10. Примеры обстоятельств, не контролируемых организацией, включают случаи, когда:

- данные бухгалтерского учета организации были уничтожены;
- данные бухгалтерского учета ~~значительного~~ компонента, для которого потребовались дальнейшие аудиторские процедуры в целях аудита группы, были изъяты государственными органами на неопределенный срок.

...

Приложение

...

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 (пересмотренный)¹⁴⁵ не применяется).
- ...

...

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 (пересмотренный)).
- ...

¹⁴⁵ МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

...

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 (пересмотренный)).
- ...

...

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 (пересмотренный)).
- ...

...

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 (пересмотренный) не применяется).
- ...

...

МСА 706 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ) «РАЗДЕЛЫ “ВАЖНЫЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА” И “ПРОЧИЕ СВЕДЕНИЯ” В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»

...

Приложение 3

...

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 (пересмотренный)¹⁴⁶ не применяется).
- ...

...

Приложение 4

...

¹⁴⁶ МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

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 (пересмотренный) не применяется).
- ...

...
МСА 710 «СРАВНИТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ = СОПОСТАВИМЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ И СРАВНИТЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ»

...
Приложение

...
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 (пересмотренный)¹⁴⁷ не применяется).
- ...

...
¹⁴⁷ МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

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 (пересмотренный) не применяется).

- ...

...

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 (пересмотренный) не применяется).

- ...

...

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 (пересмотренный) не применяется).

- ...

...

МСА 720 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ) «ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА, ОТНОСЯЩИЕСЯ К ПРОЧЕЙ ИНФОРМАЦИИ»

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

...

Ознакомление с прочей информацией и ее рассмотрение (см. пункты 14–15)

...

Рассмотрение вопроса о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и знаниями, полученными аудитором в ходе аудита (см. пункт 14(b))

...

A35. Аудитор может определить, что обращение к соответствующей аудиторской документации или опрос соответствующих членов аудиторской группы, включая и/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.

A36. Вопрос о том, обращаться ли аудитору к соответствующей аудиторской документации и опрашивать ли соответствующих членов аудиторской группы, включая и/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, включая и/или аудиторов соответствующих компонентов, по вопросу, включенному в прочую информацию, может отсутствовать.

...

Приложение 2

...

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 (пересмотренный)¹⁴⁸ не применяется).

- ...

...

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 (пересмотренный) не применяется).

- ...

...

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 (пересмотренный) не применяется).

- ...

...

¹⁴⁸ МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

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 (пересмотренный) не применяется).
- ...

...

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 (пересмотренный) не применяется).
- ...

...

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 (пересмотренный)).
- ...

...

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 (пересмотренный)).
- ...

...

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

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий стандарт не применяется в ситуациях, когда заключению аудитора аудитор компонента, ~~представленному по результатам выполнения работ~~ выполняет аудиторские

процедуры в отношении финансовой информации компонента ~~по запросу команды аудитора группы для целей аудита~~ финансовой отчетности группы (см. МСА 600 (пересмотренный))¹⁴⁹.

...

МСОП 2400 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ) «ЗАДАНИЯ ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРОШЕДШИХ ПЕРИОДОВ»

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта (см. пункты 1-2)

...

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. 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.~~

...

Принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение заданий по обзорным проверкам (см. пункт 29)

...

Согласование условий задания

...

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 дополняют 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.~~

...

Выполнение задания

¹⁴⁹ МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

...

Понимание практикующим специалистом деятельности организации и ее окружения (см. пункты 45–46)

...

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;
- ...

Разработка и проведение процедур (см. пункты 47, 55)

...

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.

...

Аналитические процедуры (см. пункты 46–47, 49)

A90. 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 ~~прибыли, филиалам и другим компонентам~~ организации, предоставляющий доказательства относительно финансовой информации, содержащейся в статьях или раскрываемых данных финансовой отчетности.

...

Международная федерация бухгалтеров® или IFAC® способствует поддержанию организационной структуры и осуществлению процессов, составляющих суть деятельности IAASB®.

IAASB и IFAC не несут ответственности за убытки, понесенные каким-либо лицом в результате совершения определенных действий или воздержания от совершения определенных действий на основании материалов, содержащихся в настоящей публикации, будь то убытки, возникшие в результате небрежности или иных причин.

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, предварительные варианты документов, консультационные документы и прочие публикации IAASB издаются IFAC, и IFAC принадлежат авторские права на них.

Copyright © Апрель 2022 года International Federation of Accountants (IFAC). Все права защищены. Эту публикацию можно использовать для личного и некоммерческого использования (то есть для профессионального ознакомления или исследования) с www.iaasb.org. На воспроизведение, хранение, передачу или иное подобное использование настоящего документа требуется письменное разрешение IFAC.

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'International Federation of Accountants', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', 'IFAC', логотип IAASB и логотип IFAC являются товарными знаками и знаками обслуживания IFAC в США и других странах.

Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) 600 (пересмотренный) «*Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)*», выпущенный International Auditing and Assurance Standards Board, опубликованный International Federation of Accountants в апреле 2022 года на английском языке, переведен на русский язык Фондом «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (Фонд НСФО) в декабре 2022 года и воспроизводится с разрешения IFAC. Процесс перевода Международный стандарт аудита (МСА) 600 (пересмотренный) «*Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)*» был рассмотрен IFAC, и перевод был проведен в соответствии с «Заявлением о политике—политикой перевода публикаций International Federation of Accountants». Утвержденным текстом Международный стандарт аудита (МСА) 600 (пересмотренный) «*Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)*» является текст, опубликованный IFAC на английском языке. IFAC не несет ответственности за точность и полноту перевода или за действия, которые могут возникнуть в результате этого.

Текст на английском языке - Международный стандарт аудита (МСА) 600 (пересмотренный) «*Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)*» © 2022, IFAC. Все права защищены.

Текст на русском языке - Международный стандарт аудита (МСА) 600 (пересмотренный) «*Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)*» © 2022 год IFAC. Все права защищены.

Наименование на языке оригинала: International Standard on Auditing (ISA) 600 (Revised), *Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*, April 2022.

Чтобы получить разрешение на воспроизведение, хранение или передачу или на другие аналогичные виды использования этого документа обратитесь по адресу Permissions@ifac.org.

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org