

Итоговый вариант
Декабрь, 2023 год

*Международный стандарт аудита по аудиту
финансовой отчетности менее сложных
организаций*

МСА для МСО

и

**согласующиеся поправки к
другим международным
стандартам вследствие
принятия МСА для МСО**



International Auditing
and Assurance
Standards Board



Сертификат PIOB к Международному стандарту аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций.

Совет по надзору за общественными интересами (PIOB) осуществлял надзор за процессом установления стандартов на протяжении всего цикла разработки Международного стандарта аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций (далее – Стандарт) Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB).

Рекомендации и вопросы, представляющие общественный интерес, поднятые PIOB и предоставленные IAASB на протяжении всего процесса установления стандартов, доступны на веб-сайте PIOB.

IAASB предоставил письменное заявление о том, что Стандарт был разработан в соответствии с согласованной процедурой и отвечает общественным интересам, основанным на концепциях и принципах структуры общественных интересов (PIF), которые реализуются в Стандарте и которые доступны на веб-сайте PIOB.

PIOB считает, что Стандарт был разработан в соответствии с согласованной процедурой. PIOB также считает, что Стандарт отвечает общественным интересам, основанным на концепциях и принципах PIF.

¹ [Концепция общественных интересов.](#)

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 и утверждения 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 разработки и утверждения 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.

Информацию об авторских правах, товарных знаках и разрешениях см. на [стр. 191](#).

СОДЕРЖАНИЕ

	Стр.
Международный стандарт аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций	5
Согласующиеся поправки к другим международным стандартам вследствие принятия МСА для МСО	180

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА ПО АУДИТУ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ МЕНЕЕ СЛОЖНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

(вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды,
начинающиеся 15 декабря 2025 года или после этой даты)

СОДЕРЖАНИЕ

Стр.

ОГЛАВЛЕНИЕ

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА ПО АУДИТУ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ МЕНЕЕ СЛОЖНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ.....	6
ПРЕДИСЛОВИЕ К МСА ДЛЯ МСО	9
А. ОБЛАСТЬ ДЕЙСТВИЯ МСА ПО АУДИТУ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ МЕНЕЕ СЛОЖНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ	14
1. ФУНДАМЕНТАЛЬНЫЕ КОНЦЕПЦИИ, ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ И ОСНОВОПОЛАГАЮЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ.....	22
1.1. ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ	22
1.2. СООТВЕТСТВУЮЩИЕ ЭТИЧЕСКИЕ ТРЕБОВАНИЯ И УПРАВЛЕНИЕ КАЧЕСТВОМ НА УРОВНЕ ОРГАНИЗАЦИИ 22	
1.3. ОСНОВНЫЕ ЦЕЛИ АУДИТОРА.....	23
1.4. ФУНДАМЕНТАЛЬНЫЕ КОНЦЕПЦИИ И ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА.....	24
1.5. НЕДОБРОСОВЕСТНЫЕ ДЕЙСТВИЯ	26
1.6. ЗАКОНЫ И НОРМАТИВНЫЕ АКТЫ	27
1.7. СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ	29
1.8. ОБЩЕЕ ИНФОРМАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С РУКОВОДСТВОМ И ЛИЦАМИ, ОТВЕЧАЮЩИМИ ЗА КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ	30
1.9. КОНКРЕТНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К ДОКУМЕНТИРОВАНИЮ	32
2. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА И ДОКУМЕНТАЦИЯ.....	33
2.1. Цели.....	33
2.2. ДОСТАТОЧНЫЕ НАДЛЕЖАЩИЕ АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА	33
2.3. ИНФОРМАЦИЯ, ИСПОЛЬЗУЕМАЯ В КАЧЕСТВЕ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ.....	34
2.4. ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К ДОКУМЕНТИРОВАНИЮ	36
3. УПРАВЛЕНИЕ КАЧЕСТВОМ ВЫПОЛНЕНИЯ ЗАДАНИЯ.....	39
3.1. Цель.....	39
3.2. ОБЯЗАННОСТИ РУКОВОДИТЕЛЯ ЗАДАНИЯ	39
3.3. КОНКРЕТНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К ДОКУМЕНТИРОВАНИЮ	44
4. ПРИНЯТИЕ РЕШЕНИЯ О НАЧАЛЕ ИЛИ ПРОДОЛЖЕНИИ РАБОТЫ ПО ОПРЕДЕЛЕННОМУ ЗАДАНИЮ И АУДИТОРСКИЕ ЗАДАНИЯ, ВЫПОЛНЯЕМЫЕ ВПЕРВЫЕ	45
4.1. Цели.....	45
4.2. ОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ УСЛОВИЯ ДЛЯ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА.....	46
4.3. ПРИНЯТИЕ РЕШЕНИЯ О НАЧАЛЕ И (ИЛИ) ПРОДОЛЖЕНИИ РАБОТЫ ПО ОПРЕДЕЛЕННОМУ ЗАДАНИЮ	47

4.4.	Условия аудиторского задания	48
4.5.	Аудиторские задания, выполняемые впервые	49
4.6.	Конкретные требования к информационному взаимодействию	50
4.7.	Конкретные требования к документированию	50
5.	ПЛАНИРОВАНИЕ	52
5.1.	Цели.....	52
5.2.	Работы по планированию	52
5.3.	Существенность	56
5.4.	Конкретные требования к информационному взаимодействию	58
5.5.	Конкретные требования к документированию	58
6.	ВЫЯВЛЕНИЕ И ОЦЕНКА РИСКОВ	60
6.1.	Цели.....	60
6.2.	Процедуры выявления и оценки рисков и связанные с ними действия	60
6.3.	Понимание соответствующих аспектов деятельности организации.....	63
6.4.	Выявление и оценка рисков существенного искажения.....	74
6.5.	Оценка того, является ли применение МСА для МСО надлежащим.....	78
6.6.	Конкретные требования к информационному взаимодействию	79
6.7.	Конкретные требования к документированию	79
7.	ПРОВЕДЕНИЕ ПРОЦЕДУР В ОТВЕТ НА ОЦЕНЕННЫЕ РИСКИ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ	81
7.1.	Цели.....	81
7.2.	Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности	82
7.3.	Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок	83
7.4.	Конкретные приоритетные области	91
7.5.	Накопление искажений	103
7.6.	Конкретные требования к информационному взаимодействию	104
7.7.	Конкретные требования к документированию	105
8.	ПОДГОТОВКА ВЫВОДОВ.....	107
8.1.	Цели.....	107
8.2.	Оценка искажений, выявленных в ходе аудита.....	107
8.3.	Аналитические процедуры, способствующие формированию общего вывода.....	108
8.4.	События после отчетной даты.....	108
8.5.	Оценки аудитора и другие действия, обосновывающие вывод аудитора.....	110
8.6.	Письменные заявления	113
8.7.	Общая ответственность за управление качеством и обеспечение качества	115
8.8.	Конкретные требования к информационному взаимодействию	116
8.9.	Конкретные требования к документированию	117
9.	ФОРМИРОВАНИЕ МНЕНИЯ И СОСТАВЛЕНИЕ ЗАКЛЮЧЕНИЯ.....	119
9.1.	Цели.....	119
9.2.	Формирование мнения о финансовой отчетности	119
9.3.	Форма аудиторского мнения	121

9.4.	АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	121
	АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА.....	123
	<i>Мнение.....</i>	<i>123</i>
	<i>Основание для выражения мнения.....</i>	<i>123</i>
	<i>Ответственность [руководства] за финансовую отчетность.....</i>	<i>123</i>
	<i>Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности.....</i>	<i>123</i>
9.5.	МОДИФИЦИРОВАННОЕ МНЕНИЕ.....	126
	ТАБЛИЦА В.....	127
	<i>Форма аудиторского мнения.....</i>	<i>127</i>
	<i>Концепция достоверного представления.....</i>	<i>127</i>
	<i>Концепция соответствия.....</i>	<i>127</i>
	9.5.3. Мнение с оговоркой.....	127
	9.5.4. Отрицательное мнение.....	127
	9.5.5. Отказ от выражения мнения.....	128
9.6.	ПРОЧИЕ РАЗДЕЛЫ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ.....	136
9.7.	СРАВНИТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ – СОПОСТАВИМЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ И СРАВНИТЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ	138
9.8.	ПРОЧАЯ ИНФОРМАЦИЯ	140
9.9.	КОНКРЕТНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К ДОКУМЕНТИРОВАНИЮ	142
10.	АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ	143
10.1.	Цель.....	143
10.2.	РАБОТЫ ПО ПЛАНИРОВАНИЮ.....	143
10.3.	СУЩЕСТВЕННОСТЬ	144
10.4.	ПОНИМАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ГРУППЫ И ЕЕ ОКРУЖЕНИЯ, ПРИМЕНИМОЙ КОНЦЕПЦИИ СОСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ГРУППЫ	145
10.5.	ВЫЯВЛЕНИЕ И ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ.....	146
10.6.	ПРОВЕДЕНИЕ ПРОЦЕДУР В ОТВЕТ НА ОЦЕНЕННЫЕ РИСКЫ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ	147
10.7.	КОНКРЕТНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К ИНФОРМАЦИОННОМУ ВЗАИМОДЕЙСТВИЮ.....	148
10.8.	КОНКРЕТНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К ДОКУМЕНТИРОВАНИЮ	148
	ПРИЛОЖЕНИЕ 1.....	150
	ПРИЛОЖЕНИЕ 2.....	166
	ПРИЛОЖЕНИЕ 3.....	169
	ПРИЛОЖЕНИЕ 4.....	170
	ПРИЛОЖЕНИЕ 5.....	174
	ПРИЛОЖЕНИЕ 6.....	176
	ПРИЛОЖЕНИЕ 7.....	178
	СОГЛАСУЮЩИЕСЯ ПОПРАВКИ К ДРУГИМ МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ВСЛЕДСТВИЕ ПРИНЯТИЯ МСА ДЛЯ МСО.....	180

Предисловие к МСА для МСО

- Р.1. Этот стандарт (МСА для МСО) был разработан для достижения разумной уверенности в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок при аудите финансовой отчетности менее сложных организаций (МСО) в частном и государственном секторах экономики. Стандарт был разработан, чтобы отразить характер и обстоятельства аудита финансовой отчетности МСО и привести к последовательному выполнению задания по аудиту с высоким качеством. Настоящий стандарт составлен с учетом допущения, что на аудиторскую организацию распространяется действие МСК 1² или не менее строгие требования национального законодательства. Высокое качество выполнения аудиторского задания достигается за счет планирования и выполнения задания и выпуска заключений по нему в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми требованиями законов и нормативных актов. Достижение цели этого стандарта предполагает применение профессионального суждения и профессионального скептицизма.
- Р.2. Настоящий стандарт написан в контексте аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения МСО, как это предусмотрено в части А. При необходимости в обстоятельствах задания он также может быть адаптирован к аудиту полного комплекта финансовой отчетности специального назначения или аудиту отдельных отчетов финансовой отчетности или отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности, только если аудируемая организация является МСО, как указано в части А.
- Р.3. Если аудиторское задание выполняется с применением настоящего стандарта, Международные стандарты аудита к этому заданию не применяются.
- Р.4. Часть А устанавливает область действия для определения надлежащего применения МСА для МСО. Решения о требуемом или разрешенном применении настоящего стандарта, включая описания типов организаций, в отношении финансовой отчетности которых может проводиться аудит в соответствии с настоящим стандартом, принимаются законодательными, регулирующими или соответствующими местными органами, обладающими полномочиями по разработке и утверждению стандартов.
- Р.5. Если этот стандарт применяется для аудиторских заданий, отличных от тех, которые предусмотрены в части А, аудитор не вправе указывать факт соблюдения МСА для МСО в аудиторском заключении.
- Р.6. Настоящий стандарт не отменяет местное законодательство или нормативные акты, регулирующие аудит финансовой отчетности в конкретной юрисдикции. МСА для МСО не рассматривает обязанности аудитора, которые могут быть предусмотрены такими законами или нормативными актами. Установленные в них обязанности могут отличаться от тех, которые содержатся в настоящем стандарте, при этом в обязанности аудитора входит обеспечение соблюдения всех соответствующих юридических, регуляторных или профессиональных требований.

² 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».

Применимая концепция составления финансовой отчетности

Р.7. Подлежащая аудиту финансовая отчетность организации – это отчетность, составленная ее руководством под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, за ее составлением. Обязанности руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, относительно финансовой отчетности могут устанавливаться законами или нормативными актами. Настоящий стандарт не налагает ответственности на руководство или лиц, отвечающих за корпоративное управление, и не отменяет закон или нормативные акты, регулирующие их обязанности. Тем не менее основополагающим допущением проведения аудита в соответствии с настоящим стандартом является признание руководством организации и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, определенных обязанностей, которые являются наиболее существенными при осуществлении аудита. Аудит финансовой отчетности не освобождает руководство и лиц, отвечающих за корпоративное управление, от их обязанностей.

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за составление финансовой отчетности

В разных юрисдикциях могут быть различными как объем обязанностей руководства, так и способ их описания. Хотя различия могут быть в объеме этих обязанностей или в том, как они описаны, аудит в соответствии с этим стандартом проводится исходя из того, что руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, признали и поняли, что они несут ответственность:

- *за составление финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности, включая, в соответствующих случаях, ее достоверное представление;*
- *функционирование системы внутреннего контроля, которое руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, считают необходимым для составления финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;*
- *предоставление аудитору неограниченного доступа ко всей информации, которая им известна и которая имеет значение для составления финансовой отчетности, а также к дополнительной информации, которую аудитор может запросить, и неограниченной возможности информационного взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.*

Р.8. Соответствующая применимая концепция составления финансовой отчетности часто включает либо стандарты финансовой отчетности, установленные соответствующей уполномоченной или признанной организацией по разработке и утверждению стандартов, либо законодательные или нормативные требования.

Р.9. Форма и содержание финансовой отчетности определяются требованиями применимой концепции составления финансовой отчетности. Хотя концепция может не описывать детально порядок учета и раскрытия информации по всем операциям или событиям, она обычно содержит достаточное количество принципов, опираясь на которые можно выработать и применять такую учетную политику, которая соответствует основным понятиям, лежащим в основе требований данной концепции.

P.10. Некоторые концепции составления финансовой отчетности являются концепциями достоверного представления, в то время как другие являются концепциями соответствия. Этот стандарт охватывает оба вида концепций. Термин «концепция достоверного представления» используется для обозначения концепции составления финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, а также:

- (a) признает в явной форме или подразумевает, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства раскрытия информации в большем объеме, чем предусмотрено этой концепцией, или
- (b) признает в явной форме, что от руководства может потребоваться отступление от требований концепции, чтобы обеспечить достоверное представление финансовой отчетности. Предполагается, что такие отступления могут потребоваться только в исключительно редких обстоятельствах.

Термин «концепция соответствия» используется для обозначения концепции составления финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, но не содержит утверждений, изложенных в пунктах (a) или (b).

Аудит финансовой отчетности

P.11. Цель аудита – повысить степень уверенности предполагаемых пользователей в финансовой отчетности. Это достигается с помощью формулирования аудитором соответствующего мнения относительно того, действительно ли финансовая отчетность составлена во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями применимой концепции составления финансовой отчетности. Международные стандарты аудита требуют от аудитора для обоснования его мнения получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

P.12. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности. Она получается путем сбора аудитором достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств для снижения аудиторского риска (то есть риска того, что аудитор выразит ненадлежащее мнение, в то время как финансовая отчетность существенно искажена) до приемлемо низкого уровня. Однако разумная уверенность не является абсолютной уверенностью, потому что при каждом проведении аудита присутствуют неотъемлемые ограничения, вследствие чего большинство аудиторских доказательств, на основании которых аудитор делает выводы и формулирует соответствующее аудиторское мнение, носят скорее убедительный, чем неопровержимый характер.

Неотъемлемые ограничения аудита

Аудиторский риск напрямую зависит от риска существенного искажения и риска необнаружения. Оценка рисков существенного искажения основывается на призванных получить необходимую для этой цели информацию аудиторских процедурах и собранных на протяжении всего аудита аудиторских доказательствах. Оценка рисков существенного искажения, скорее, относится к сфере профессионального суждения, чем к вопросам, которые поддаются точному измерению.

Из-за неотъемлемых ограничений аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не удастся обнаружить, даже если проведение аудита должным образом спланировано и проходит в соответствии с настоящим стандартом. Следовательно, последующее обнаружение существенного

искажения финансовой отчетности, допущенного вследствие недобросовестных действий или ошибки, само по себе не означает, что аудит не удалось провести в соответствии с настоящим стандартом. Однако существование неотъемлемых ограничений аудита не является оправданием того, чтобы аудитор мог довольствоваться менее убедительными аудиторскими доказательствами.

Формат МСА для МСО

Р.13. МСА для МСО включает:

- (a) часть А, в которой изложено понимание области действия для определения надлежащего применения МСА для МСО;
- (b) часть 1, в которой излагаются фундаментальные концепции и общие принципы, которые должны применяться в ходе аудита;
- (c) часть 2, в которой излагаются общие требования к аудиторским доказательствам и документации, а также общая цель аудита;
- (d) часть 3, в которой излагаются обязанности аудитора и руководителя задания и ответственность за управление качеством при аудите МСО;
- (e) части 4–9, в которых описан процесс выполнения аудиторского задания и изложены подробные требования к аудиту. Каждая из этих частей также включает конкретные требования к информационному взаимодействию и документированию, при их необходимости;
- (f) часть 10, в которой излагаются особенности аудита финансовой отчетности группы;
- (g) приложения, которые включают словарь терминов, используемых в этом стандарте, предпосылки, пример письма-соглашения об условиях задания и пример письма-представления руководства, а также другие соответствующие вспомогательные материалы для выполнения требований в рамках этого стандарта.

Р.14. Содержание частей 1–10 включает (части 1–10):

- (a) вводный материал, приведенный в отдельном поле, в котором излагается содержание и объем этой части (который не создает никаких дополнительных обязанностей для аудитора);
- (b) цель (цели), которые объединяют требования этой части с общей целью аудита;
- (c) требования, которые должны быть выполнены, за исключением случаев, когда требование является условным и условия не существуют. Требования изложены с применением слова «должен»;
- (d) основные пояснительные материалы (ОПМ), предназначенные для предоставления дополнительных разъяснений, относящихся к подразделу или конкретному требованию. Все ОПМ выделены курсивом и приведены на отдельных голубых полях. Существует два типа основных пояснительных материалов ОПМ: общие вводные ОПМ, в которых объясняется контекст соответствующего раздела, и специфические ОПМ, относящиеся к требованию, приведенному непосредственно над ними.

Определенные требования и ОПМ применимы только в том случае, если, кроме руководителя задания, к выполнению задания привлечены другие члены рабочей группы. Такие требования

и ОПМ представлены в рамке с заголовком «Особенности в случае наличия в рабочей группе других членов, кроме руководителя задания».

- Р.15. Определения, описывающие значения, приписываемые определенным терминам для целей настоящего стандарта, можно найти в Словаре терминов в Приложении 1. Используемые определения призваны способствовать единству применения и толкования требований и не преследуют цели подменять собой определения, которые могут быть установлены для иных целей в законах или нормативных актах.
- Р.16. Для целей настоящего стандарта термины «МСО» или «организация» также используются по отношению к группе (то есть когда задание представляет собой аудит финансовой отчетности группы).

Неавторизованные вспомогательные материалы

- Р.17. Совет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, может выпускать публикации своих сотрудников или другие неавторизованные материалы в поддержку внедрения МСА для МСО.

Организации государственного сектора

- Р.18. Этот стандарт применим к заданиям в отношении организаций государственного сектора экономики, если соблюдаются критерии, изложенные в области действия в части А. Однако на обязанности аудитора в государственном секторе могут оказывать воздействие либо поручение на проведение конкретного аудита, либо обязанности организаций государственного сектора, обусловленные законами, нормативными актами или иными источниками права (такими как распоряжения министерств, политические требования правительства или резолюции законодательного органа власти), которые могут охватывать более широкую область применения, чем это предусматривается при аудите финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом. Эти дополнительные обязанности не рассматриваются в настоящем стандарте. Они могут рассматриваться либо в документах Международной организации высших органов аудита (ИНТОСАИ) или организаций, устанавливающих стандарты на национальном уровне, либо в рекомендациях, разрабатываемых правительственными аудиторскими органами.
- Р.19. Применяемая концепция составления финансовой отчетности для организаций государственного сектора устанавливается законодательной и нормативной базой, действующей в каждой юрисдикции или в каждом географическом регионе. Вопросы, которые могут быть рассмотрены при применении организацией применимой концепции составления финансовой отчетности и их использования в контексте характера и обстоятельств организации и ее окружения, включают, в частности, то, применяет ли организация полный учет по методу начисления или кассовый метод учета в соответствии с Международными стандартами учета в государственном секторе или смешанный метод учета.
- Р.20. Права собственности в организации государственного сектора могут не иметь такого же значения, как в организации частного сектора, потому что решения, относящиеся к организации, могут приниматься вне организации в результате происходящих политических процессов. Следовательно, руководство может не контролировать принятие определенных решений. Среди важных вопросов можно отметить понимание способности организации принимать решения в одностороннем порядке, а также возможности других организаций

государственного сектора осуществлять контроль над организацией или влиять на политику организации или стратегическое направление ее развития.

Р.21. Там, где это уместно, в ОПМ были включены соображения, характерные для организаций государственного сектора.

А. Область действия МСА по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций

Содержание части

Часть А устанавливает область действия для определения надлежащего применения МСА для МСО.

МСА для МСО разработан для обеспечения достижения общих целей аудитора с учетом типичного характера и обстоятельств МСО, как описано в этой части. Существуют ограничения на применение МСА для МСО, которые делятся на три категории: конкретные запреты, качественные характеристики и количественные пороговые значения. Обязанности законодательных, регулирующих или соответствующих местных органов, обладающих полномочиями по разработке и утверждению стандартов, для определения надлежащего применения настоящего стандарта также описываются в части А. Термины «МСО» или «организация» также относятся к группе (то есть когда задание представляет собой аудит финансовой отчетности группы)³.

Требования в этом МСА для МСО были разработаны таким образом, чтобы соответствовать типичному характеру и обстоятельствам аудита МСО (то есть они не затрагивают сложные вопросы или обстоятельства). Если МСА для МСО применяется для аудита за пределами предполагаемой сферы действия настоящего стандарта, то соблюдение требований МСА для МСО будет недостаточно для того, чтобы аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования вывода, дающего разумную уверенность.

Дополнительное руководство для органа по стандартизации (Дополнительное руководство об области действия) содержит дополнительные рекомендации для законодательных, регулирующих или соответствующих местных органов, обладающих полномочиями по разработке и утверждению стандартов, при выполнении их соответствующих обязанностей, как описано в этой части. Кроме того, в Дополнительном руководстве об области действия дополнительно разъясняются вопросы, которые могут иметь значение для аудиторских организаций и аудиторов при определении надлежащего применения МСА для МСО.

³ Группа – это отчитывающаяся организация, для которой составляется финансовая отчетность группы, а финансовая отчетность группы – это финансовая отчетность, которая включает финансовую информацию более чем одной организации или подразделений, составленную с применением процесса консолидации. 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 концептуальных основах составления финансовой отчетности. Вместо этого термин «процесс консолидации» обозначает процесс составления финансовой отчетности группы в более широком смысле. Словарь терминов (**Приложение 1**) содержит описание значений, относящихся к определенным терминам для целей МСА для МСО, включая термины «группа» и «финансовая отчетность группы».

Ограничения в применении МСА для МСО

Ограничения в применении МСА для МСО делятся на три категории:

- конкретные виды организаций, для которых использование МСА для МСО запрещено (то есть конкретные запреты);
- качественные характеристики, присущие МСО, которые, если они не обнаруживаются у организации, обычно исключают применение МСА для МСО для аудита финансовой отчетности такой организации;
- количественные пороговые значения, устанавливаемые законодательными, регулирующими или соответствующими местными органами, обладающими полномочиями по разработке и утверждению стандартов в каждой юрисдикции.

При определении надлежащего применения МСА для МСО следует учитывать все три категории.

Конкретные запреты

Пункт А.1 определяет виды организаций, для которых применение этого стандарта конкретно запрещено.

А.1. МСА для МСО не должен применяться, если:

- (a) закон или нормативный акт запрещает применение МСА для МСО или предусматривает применение стандартов аудита, отличных от МСА для МСО, для аудита финансовой отчетности в этой юрисдикции;
- (b) организация является организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам;
- (c) организация относится к одному из следующих видов:
 - (i) организация, в которой одним из основных видов деятельности является привлечение средств населения;
 - (ii) организация, в которой одним из основных видов деятельности является страхование населения;
 - (iii) организации, для которых применение МСА для МСО запрещено законодательным или регулирующим органом либо соответствующим местным органом, обладающим полномочиями по разработке и утверждению стандартов в данной юрисдикции;
- (d) аудит представляет собой проверку финансовой отчетности группы (аудит группы), и:
 - (i) какая-либо организация или подразделение этой группы соответствует критериям, описанным в пунктах А.1(b) или А.1(c); либо
 - (ii) к аудиту привлечены аудиторы компонента, за исключением случаев, когда привлечение аудитора компонента ограничено обстоятельствами, в которых для выполнения конкретной аудиторской процедуры в рамках аудита группы требуется физическое присутствие (например, присутствие при инвентаризации или проведение физического инспектирования активов или документов).

Отдельное юридическое лицо может включать несколько подразделений: например организация, 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 составлении 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, составленную с применением процесса консолидации.

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, либо 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, составленной с применением процесса консолидации. Кроме того, сбор отдельной информации (например, во вспомогательной ведомости) для составления отчетности согласно законодательным или нормативным требованиям либо для иных управленческих целей не является основанием для рассмотрения отдельных организаций или подразделений (например, отделений) для целей настоящего стандарта.

Аудиторы компонентов

Аудитор компонента представляет собой аудитора, который проводит работу по аудиту в отношении компонента⁴ для целей аудита группы. Аудитор компонента входит в состав рабочей группы для целей аудита группы. Аудиторы компонентов могут представлять аудиторскую организацию сети, аудиторскую организацию, не входящую в сеть, или аудиторскую организацию аудитора группы (например, другой филиал аудиторской организации аудитора группы).

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

В части 3 содержатся требования в отношении качества выполнения задания, включающие соответствующие этические требования, а также требования в части руководства работой членов рабочей группы, надзору за ними и проверки их работы.

- A.2. Для видов организаций, перечисленных в пунктах A.1(a), (b) и (d), применение стандарта запрещено и не может быть изменено. Законодательные, регулирующие или соответствующие местные органы, обладающие полномочиями по разработке и утверждению стандартов, могут изменять каждый вид организаций, приведенный в пункте A.1(c), но сам вид не может быть исключен.

⁴ Компонент представляет собой организацию, подразделение, отдел или вид хозяйственной деятельности или некоторое их сочетание, определенное аудитором группы для целей планирования и выполнения аудиторских процедур в рамках аудита группы.

А.1(с) устанавливает некоторые виды организаций с характеристиками, присущими общественно значимым организациям. Организации, которые имеют характеристики, присущие объектам общественного интереса, могут фактически или внешне соответствовать такому уровню сложности, что в отношении них специально запрещено применять МСА для МСО. Изменения могут быть внесены путем добавления вида организаций в перечень организаций, аудит которых в соответствии с настоящим стандартом запрещен, при этом может быть разрешено определенным подгруппами внутри установленного вида организаций иметь возможность применять стандарт или могут быть установлены количественные пороговые значения для запрета применения стандарта. Законодательные, регулирующие органы или соответствующие местные органы, обладающие полномочиями по разработке и утверждению стандартов, могут впоследствии удалить или изменить установленные ими ограничения.

Качественные характеристики

Требования настоящего МСА для МСО были разработаны таким образом, чтобы они соответствовали характеру и обстоятельствам аудита, которые являются типичными для аудита МСО.

МСА для МСО не предназначен для решения следующих вопросов:

- сложных вопросов или обстоятельств, касающихся характера и масштабов хозяйственной деятельности организаций, операций и связанных с ними сделок и событий, имеющих значение для составления финансовой отчетности;*
- условий, тем и вопросов, которые увеличивают сложность организации (как хозяйственного объекта) или свидетельствуют о наличии такой сложности, в частности, это могут быть вопросы, касающиеся собственности, механизмов корпоративного управления, политики, процедур или процессов, установленных организацией.*

Кроме того, МСА для МСО не включает какие-либо требования в отношении:

- процедур или вопросов, обычно применимых для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, включая представление информации по сегментам или ключевые вопросы аудита;*
- ситуации, когда аудитор намеревается использовать работу внутренних аудиторов, поскольку обычно это не применимо к аудиту МСО;*
- ситуации, когда аудитор намеревается использовать отчет, предоставленный аудитором обслуживающей организации, либо в качестве аудиторских доказательств в отношении структуры и способа реализации средств контроля в обслуживающей организации (то есть отчет 1-го типа или отчет 2-го типа), либо в качестве аудиторских доказательств операционной эффективности средств контроля обслуживающей организации (то есть отчет 2-го типа), поскольку обычно это не применимо к аудиту МСО.*

А.3. В следующем перечне описываются характеристики МСО для целей определения того, что является надлежащим применением МСА для МСО. Этот перечень не является исчерпывающим, а является ориентировочным (в том числе по числовым показателям), и при его рассмотрении может также потребоваться принять во внимание другие значимые вопросы.

Индивидуальная качественная характеристика сама по себе не является достаточной, чтобы определить, является ли применение МСА для МСО надлежащим в данных обстоятельствах или нет. В связи с этим вопросы, описанные в данном перечне, следует рассматривать как в отдельности, так и в сочетании. Для целей аудита группы эти соображения следует применять как к группе, так и к каждой ее отдельной организации и подразделению.

Вид деятельности, бизнес-модель и отрасль	Вид хозяйственной деятельности организации, ее бизнес-модель или отрасль, в которой она работает, не связаны со значительными бизнес-рисками всеобъемлющего характера. Отсутствуют конкретные законы или нормативные акты, регулирующие деятельность, которые повышают сложность (например, пруденциальные требования). Операции организации осуществляются по нескольким направлениям деятельности или потокам выручки.
Организационная структура и размер	Организационная структура относительно простая, с небольшим количеством линий или уровней подотчетности и с небольшой группой основного управленческого персонала (например, не более пяти человек).
Структура собственности	Простая структура собственности организации, с очевидной прозрачностью собственности и контроля, когда известны все собственники – физические лица и бенефициарные собственники.
Характер финансовой функции	У организации имеется централизованная финансовая функция, в том числе централизованная функция составления финансовой отчетности. В составлении финансовой отчетности задействовано небольшое число сотрудников (например, не более пяти человек).
Информационные технологии (ИТ)	Простая среда информационных технологий организации, в том числе простые ИТ-приложения и ИТ-процессы. Организация использует коммерческое программное обеспечение и не имеет возможности вносить какие-либо изменения в программу, помимо изменений ее настроек (например, в части плана счетов, параметров отчетов или пороговых значений). Доступ к такому программному обеспечению обычно ограничен одним или двумя лицами, назначенными для его настройки. С учетом обстоятельств работы организации требуется небольшое число формализованных общих средств ИТ-контроля.

Применение концепции составления финансовой отчетности и оценочные значения	Небольшое количество счетов или раскрываемой информации в финансовой отчетности организации, в отношении которых использовано значимое профессиональное суждение руководства при применении требований концепции составления финансовой отчетности. Финансовая отчетность организации обычно не включает оценочные значения, предполагающие применение сложных методов, моделей, допущений или данных.
Дополнительные характеристики, относящиеся к аудиту группы Помимо перечисленного выше, для целей аудита группы следует принимать во внимание следующие качественные характеристики:	
Структура и деятельность группы	В состав группы входит небольшое число организаций или подразделений (например, пять или менее). Организации или подразделения в составе группы действуют в юрисдикциях со схожими характеристиками, например законами или нормативными актами и практикой ведения бизнеса.
Доступ к информации и сотрудникам	Руководство группы будет в состоянии предоставить рабочей группе доступ к информации и неограниченную возможность взаимодействия с сотрудниками группы в соответствии с потребностью аудитора группы.
Процесс составления консолидированной финансовой отчетности (информации)	В группе действует простой процесс консолидации. Например: • корректировки по внутригрупповым операциям и прочие корректировки, связанные с консолидацией, не являются сложными; • финансовая информация всех организаций или подразделений составлена в соответствии с той же учетной политикой, которая применяется к финансовой отчетности группы; • у всех организаций или подразделений отчетный период заканчивается на ту же дату, что и отчетный период группы.

Несмотря на то, что при определении надлежащего применения настоящего стандарта применяется профессиональное суждение, если возникает неуверенность в отношении соответствия определенного задания по аудиту критериям, указанным в настоящей области действия, применять МСА для МСО не разрешается.

Количественные пороговые значения

А.4. Определение количественных пороговых значений помогает осуществлять последовательное и надлежащее применение МСА для МСО в определенной юрисдикции. Данный раздел

предполагает, что законодательные, регулирующие или соответствующие местные органы, обладающие полномочиями по разработке и утверждению стандартов, установят количественные пороговые значения для применения МСА для МСО в своих соответствующих юрисдикциях.

Указания по установке количественных пороговых значений представлены далее в Дополнительном руководстве об области действия. Например, количественные пороговые значения могут устанавливаться для всех соответствующих организаций в данной юрисдикции в целом, либо могут устанавливаться разные пороговые значения для организаций в конкретных или определенных отраслях, или для определенных видов организаций. При этом необходимо учитывать конкретные запреты на применение МСА для МСО и качественные характеристики МСО, указанные в настоящей части, а также другие конкретные обстоятельства или потребности, которые могут иметь отношение к данной юрисдикции. Несмотря на то, что сложность не всегда напрямую соотносится с размером организации или ее деятельностью, с ростом ключевых количественных показателей (например, выручки, общей суммы активов, количества сотрудников и т. д.) часто повышается и сложность.

При определении количественных пороговых значений для применения МСА для МСО могут учитываться существующие определения или пороговые значения в какой-либо юрисдикции, разработанные для других целей, например:

- определение «малого предприятия» Европейской комиссии⁵. Малое предприятие определяется как организация, в которой работает менее 50 человек, и годовой оборот или валюта баланса по состоянию на конец года которой не превышает 10 млн евро;*
- определение «малого предприятия» Департамента развития малого бизнеса Южной Африки⁶. Данное определение включает категорию размера «малое», то есть предприятие, в котором работает не более 50 штатных сотрудников, а общая сумма годового оборота не превышает конкретное пороговое значение, устанавливаемое в зависимости от экономического сектора или подсектора такого предприятия.*

Совет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB) счел, что эти определения или пороговые значения могут быть надлежащими примерами для какой-либо юрисдикции, которые можно учесть при определении количественных пороговых значений, скорректированных с учетом экономических и прочих обстоятельств данной юрисдикции.

При определении надлежащего применения МСА для МСО, помимо конкретных запретов, указанных в пункте А.1, и качественных характеристик в пункте А.3, аудитору следует рассмотреть количественные пороговые значения, установленные в юрисдикции.

⁵ Данное определение приведено на веб-сайте Европейской комиссии (https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en) на момент завершения работы над МСА для МСО (сентябрь 2023 г.). Данная область действия не будет пересматриваться на основании последующих изменений этого определения.

⁶ Данное определение приведено на веб-сайте Департамента развития малого бизнеса Южной Африки (https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201903/423041gon399.pdf) на момент завершения работы над МСА для МСО (сентябрь 2023 г.). Данная область действия не будет пересматриваться на основании последующих изменений этого определения.

Обязанности законодательных, регулирующих или соответствующих местных органов

Решения о требуемом или разрешенном использовании Международных стандартов Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (то есть Международных стандартов аудита и МСА для МСО), принимаются законодательными, регулируемыми или соответствующими местными органами, обладающими полномочиями по разработке и утверждению стандартов (такими как регулирующие или надзорные органы, национальные разработчики стандартов, профессиональные бухгалтерские организации или другие, в зависимости от обстоятельств) в отдельных юрисдикциях.

В рамках процесса принятия и внедрения на местном уровне законодательные, регулирующие или соответствующие местные органы, обладающие полномочиями по разработке и утверждению стандартов, могут:

- добавлять или изменять виды организаций, указанные в пункте А.1(с), как указано в пункте А.2;*
- определять количественные пороговые значения, описанные в пункте А.4.*

При этом следует учитывать конкретные запреты и качественные характеристики, а также другие конкретные потребности, которые могут быть актуальны в данной юрисдикции.

1. Фундаментальные концепции, общие принципы и основополагающие требования

Содержание части

В части 1 излагаются:

- дата вступления в силу настоящего стандарта;
- соответствующие этические требования и обязательства по управлению качеством на уровне аудиторской организации;
- основные цели аудитора. Каждая часть настоящего стандарта содержит цель в части планирования и проведения аудита и обеспечивает связь между требованиями этой части и основными целями аудитора. Цели, установленные в каждой части, помогают аудитору понять ожидаемые результаты процедур, содержащихся в этой части;
- фундаментальные концепции, общие принципы и основополагающие требования, применимые к заданию, включая профессиональное суждение и профессиональный скептицизм;
- основополагающие требования в отношении недобросовестных действий, законов или нормативных актов, связанных сторон и информационного взаимодействия с руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- общие требования к информационному взаимодействию, применимые ко всем частям. В отдельных частях могут быть приведены дополнительные конкретные требования к информационному взаимодействию.

Сфера применения настоящей части

Концепции, принципы и основополагающие требования, изложенные в этой части, применяются на протяжении всего аудиторского задания.

1.1. Дата вступления в силу

- 1.1.1. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2025 года или после этой даты.

1.2. Соответствующие этические требования и управление качеством на уровне организации

Соответствующие этические требования к аудиту финансовой отчетности

- 1.2.1. От аудитора требуется соблюдение соответствующих этических требований, включая требования, касающиеся независимости, на протяжении всего выполнения аудиторского задания.

Соответствующие этические требования, как правило, включают положения Международного кодекса этики профессиональных бухгалтеров (включая Международные стандарты независимости), выпущенного Советом по международным стандартам этики бухгалтеров (далее – Кодекс СМСЭБ), касающиеся аудита финансовой отчетности, а также более жесткие требования национального законодательства.

Кодекс СМСЭБ устанавливает основополагающие принципы профессиональной этики, которые включают:

- *честность;*
- *объективность;*
- *профессиональную компетентность и должную тщательность;*
- *конфиденциальность;*
- *профессиональное поведение.*

Фундаментальные принципы этики устанавливают стандарты поведения, ожидаемые от профессионального бухгалтера. Кодекс СМСЭБ обеспечивает концептуальную основу, определяющую подход, который должен применять профессиональный бухгалтер при выявлении, оценке и устранении угроз соблюдению фундаментальных принципов.

Управление качеством на уровне аудиторской организации

1.2.2. Руководитель задания должен работать в аудиторской организации, которая применяет МСК или не менее строгие требования национального законодательства.

Ответственностью аудиторской организации является установление системы управления качеством, включая соответствующие политику или процедуры. МСК 1 применяется всеми аудиторскими организациями, которые проводят аудит. Если политикой или процедурами аудиторской организации, установленными в соответствии с МСК 1, требуется проверка качества выполнения задания, то применяется МСК 2⁷. МСК 2 регламентирует порядок назначения лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, и его соответствие установленным критериям для назначения в качестве такого лица, а также проведение и документальное оформление проверки качества выполнения задания.

1.3. Основные цели аудитора

1.3.1. Основные цели аудитора при проведении аудита финансовой отчетности с применением МСА для МСО заключаются в том, чтобы:

- (a) получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, чтобы аудитор оказался в состоянии выразить мнение относительно того, действительно ли финансовая отчетность составлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности;
- (b) подготовить аудиторское заключение о финансовой отчетности и представить его с учетом требований Международных стандартов аудита в соответствии с теми выводами, к которым пришел аудитор.

1.3.2. Аудитор должен получить понимание всего текста настоящего стандарта, чтобы понять его цели и правильно применить его требования.

1.3.3. Для достижения основных целей аудитор должен руководствоваться целями, изложенными в соответствующих частях, при планировании и проведении аудита, чтобы:

⁷ МСК 2 «Проверки качества выполнения заданий».

- (a) определить, необходимы ли какие-либо аудиторские процедуры в дополнение к тем, которые требуются в соответствующей части для достижения целей, изложенных в настоящем стандарте;
- (b) оценивать, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

От аудитора требуется использовать указанные цели для оценки того, получено ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств в контексте основных целей аудитора. Если в результате аудитор приходит к выводу, что аудиторские доказательства недостаточны и не являются надлежащими, то он может применить один или несколько из следующих подходов:

- *оценить, собраны ли или будут ли собраны дополнительные соответствующие аудиторские доказательства в результате соблюдения других частей стандарта;*
- *расширить объем работ по применению одного или более требований;*
- *выполнить другие процедуры, которые аудитор сочтет необходимыми в сложившихся обстоятельствах.*

1.3.4. Если цель соответствующей части не может быть достигнута, аудитор должен оценить, препятствует ли это ему достичь основных целей аудитора и, следовательно, требует, чтобы аудитор:

- (a) изменил условия задания и провел аудит и подготовил заключение в соответствии с Международными стандартами аудита;
- (b) модифицировал мнение аудитора или отказался от задания (если отказ возможен в соответствии с применимыми законами или нормативными актами).

Неспособность достичь цели представляет собой значимый вопрос, требующий документирования.

1.4. Фундаментальные концепции и общие принципы проведения аудита

1.4.1. Аудитор должен соблюдать все соответствующие требования, кроме исключительных обстоятельств, когда он сочтет необходимым отступить от соответствующего требования. В таких обстоятельствах для достижения цели этого требования аудитор должен выполнить альтернативные аудиторские процедуры. Необходимость отступления аудитором от выполнения того или иного соответствующего требования может возникать лишь в случае, когда это требование состоит в выполнении некой процедуры, а в обстоятельствах конкретного задания для достижения цели этого требования данная процедура неэффективна.

Требование не является соответствующим только в тех случаях, когда вся соответствующая часть стандарта не применяется (например, если аудит не является аудитом группы) или когда требование является условным и условие не существует (например, требование о модификации мнения аудитора в случае невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, когда такая возможность есть).

1.4.2. Аудитор не должен заявлять о соблюдении МСА для МСО в аудиторском заключении, если он не выполнил все соответствующие требования настоящего стандарта или если не применяются положения, указанные в пункте 1.4.1.

Профессиональное суждение

- 1.4.3. Аудитор должен применять профессиональное суждение при планировании и проведении аудита.

Профессиональное суждение имеет важное значение для надлежащего проведения аудита. Причина состоит в том, что толкование соответствующих этических требований и настоящего стандарта и принятие обоснованных решений, необходимых на протяжении всего аудита, невозможны без применения соответствующих знаний и опыта к фактам и обстоятельствам задания.

Отличительная черта профессионального суждения, которое ожидается от аудитора, состоит в том, что оно вырабатывается лицом, имеющим профессиональную подготовку, квалификацию и опыт, которые помогают в выработке навыков и умений, необходимых для вынесения обоснованных суждений.

Применение профессионального суждения в конкретном случае основывается на тех фактах и обстоятельствах, которые известны аудитору.

Значимые профессиональные суждения, сделанные при выработке выводов по значимым вопросам, возникающим в ходе аудита, должны быть задокументированы в соответствии с требованиями части 2 настоящего стандарта.

Профессиональный скептицизм

- 1.4.4. Аудитор должен планировать и проводить аудит с профессиональным скептицизмом, признавая, что могут существовать такие обстоятельства, при которых финансовая отчетность окажется существенно искажена.
- 1.4.5. Аудитор должен разрабатывать и проводить аудиторские процедуры так, чтобы избежать предвзятости, состоящей в получении только тех доказательств, которые подтверждают оценки руководства, или в исключении тех доказательств, которые им противоречат.

Профессиональный скептицизм подразумевает, например, повышенное внимание к таким факторам, как:

- аудиторские доказательства, которые противоречат другим собранным аудиторским доказательствам;*
- информация, которая ставит под вопрос надежность документов и ответов на запросы, которые предполагается использовать в качестве аудиторских доказательств;*
- признаки, которые могут свидетельствовать о возможных недобросовестных действиях;*
- обстоятельства, которые предполагают необходимость проведения аудиторских процедур в дополнение к предусмотренным настоящим стандартом.*

Профессиональный скептицизм необходим для критической оценки аудиторских доказательств. Такая оценка включает необходимость подвергать сомнению противоречивые аудиторские доказательства и надежность документов и ответов на запросы и прочей информации, полученных от руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление. Она также предполагает анализ

достаточности и надлежащего характера доказательств, полученных с учетом имеющихся обстоятельств.

Не следует ожидать, что аудитор не примет в расчет прошлый опыт, свидетельствующий о честности и добросовестности руководства организации и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление. В то же время, наличие убеждения относительно честности и добросовестности руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, не освобождает аудитора от необходимости сохранять профессиональный скептицизм и не позволяет ему довольствоваться менее убедительными аудиторскими доказательствами при получении разумной уверенности.

Условия, присущие некоторым аудиторским заданиям, могут создавать для рабочей группы затруднения, которые могут мешать надлежащему проявлению профессионального скептицизма при разработке и выполнении аудиторских процедур и оценке аудиторских доказательств.

1.5. Недобросовестные действия

Основная ответственность за предотвращение и выявление недобросовестных действий лежит как на руководстве, так и, если уместно, на лицах, отвечающих за корпоративное управление в организации. Несмотря на то, что недобросовестные действия – широкое правовое понятие, для целей настоящего стандарта аудитором рассматриваются такие недобросовестные действия, которые приводят к существенному искажению финансовой отчетности.

Искажения финансовой отчетности могут возникать либо по причине недобросовестных действий, либо вследствие ошибки. Решающим фактором, позволяющим отличить недобросовестные действия от ошибки, является умышленность или неумышленность тех действий, которые в итоге привели к искажению финансовой отчетности. Для аудитора значимы два вида умышленных искажений – искажения вследствие недобросовестного составления финансовой отчетности и искажения вследствие неправомерного присвоения активов. Хотя аудитор может подозревать о фактах недобросовестных действий или в редких случаях выявлять такие факты, он не дает правовой оценки того, действительно ли недобросовестные действия имели место.

Аудитор, проводящий аудит в соответствии с настоящим стандартом, обязан получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок. Риск необнаружения существенного искажения вследствие недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения вследствие ошибки, даже если аудит должным образом спланирован и проведен в соответствии с настоящим стандартом. Причина состоит в том, что недобросовестные действия могут предполагать сложные и тщательно выстроенные схемы, нацеленные на их сокрытие, такие как подделка документов, умышленное неотражение операций или намеренное представление ложной информации аудитору.

При получении разумной уверенности аудитор несет ответственность:

- *за сохранение профессионального скептицизма на протяжении всего аудита;*
- *учет возможности обхода руководством средств контроля;*
- *признание того факта, что аудиторские процедуры, эффективные для обнаружения ошибок, могут оказаться неэффективными для выявления недобросовестных действий.*

1.5.1. Аудитор должен учитывать риск недобросовестных действий:

- (a) при выявлении и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок. При этом аудитор должен оценить, указывает ли информация, полученная в результате процедур выявления и оценки рисков и связанных с ними действий, на наличие одного или нескольких факторов риска недобросовестных действий⁸;
- (b) получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств путем разработки и реализации надлежащих мер в ответ на оцененные риски существенного искажения, включая риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий;
- (c) надлежащем реагировании на недобросовестные действия или на подозрения в недобросовестных действиях, выявленные в ходе аудита.

Особенности организаций государственного сектора

Обязанности аудитора организаций государственного сектора в отношении недобросовестных действий могут устанавливаться законами, нормативными актами или иными источниками права, применимыми к организациям государственного сектора, или излагаться непосредственно в поручении аудитору. Следовательно, обязанности аудитора организаций государственного сектора могут не ограничиваться анализом рисков существенного искажения финансовой отчетности, но могут также включать более широкий круг обязанностей по анализу рисков недобросовестных действий.

Аудитор не может продолжить выполнение задания

1.5.2. Если в результате искажения, вызванного недобросовестными действиями или подозрением в них, аудитор сталкивается с исключительными обстоятельствами, которые ставят под сомнение его способность продолжать проведение аудита, аудитор должен определить юридические и профессиональные обязательства, применимые в данных обстоятельствах, или рассмотреть вопрос о целесообразности отказа от задания, если такой отказ возможен в соответствии с законом или нормативным актом.

Особенности организаций государственного сектора

В государственном секторе во многих случаях у аудитора может не быть возможности отказа от дальнейшего выполнения задания в силу характера принятого им обязательства или по соображениям, связанным с общественными интересами.

1.6. Законы и нормативные акты

⁸ В Приложении 4 изложены факторы риска недобросовестных действий, относящиеся к менее сложным организациям.

Ответственность руководства, если уместно, под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, заключается в том, чтобы обеспечить осуществление деятельности организации в соответствии с положениями законов и нормативных актов, включая соблюдение положений законов и нормативных актов, которые определяют числовые показатели и раскрытие информации в финансовой отчетности организации.

Требования настоящего стандарта призваны помочь аудитору в выявлении существенного искажения финансовой отчетности вследствие несоблюдения законов и нормативных актов. Однако аудитор не несет ответственности за предотвращение такого несоблюдения, и нельзя ожидать, что он обнаружит все факты несоблюдения законов и нормативных актов. Основное внимание аудитора при аудите финансовой отчетности уделяется обстоятельствам, когда несоблюдение закона или нормативного акта приводит к существенному искажению финансовой отчетности. В связи с этим обязанности аудитора связаны с соблюдением двух различных категорий законодательства или нормативных актов, которые различаются следующим образом:

- положения ряда законов или нормативных актов, как правило, признаваемых организацией, оказывают прямое влияние на определение существенных сумм и раскрытие информации в финансовой отчетности (например, налоговое и пенсионное законодательство или регулирование);
- прочие законы и нормативные акты, которые не оказывают непосредственного влияния на определение показателей и раскрытие информации в финансовой отчетности, но соблюдение которых может оказаться основополагающим по отношению к операционным аспектам бизнеса, к способности организации продолжать непрерывно ее деятельность или избежать существенных штрафных санкций (например, соблюдение условий лицензирования, соблюдение требований регулирующих органов по поддержанию платежеспособности или соблюдение нормативных актов по охране окружающей среды).

- 1.6.1. В ходе аудита аудитор должен помнить, что другие выполняемые аудиторские процедуры могут указывать на случаи выявленного или возможного несоблюдения законов или нормативных актов.

В отсутствие выявленного или предполагаемого несоблюдения закона или нормативного акта аудитор не обязан выполнять аудиторские процедуры, касающиеся соблюдения организацией иных законов или нормативных актов, кроме тех, что требуются настоящим стандартом.

Особенности организаций государственного сектора

В государственном секторе могут существовать дополнительные обязанности аудитора в отношении учета требований законов и нормативных актов, которые могут относиться к аудиту финансовой отчетности или могут распространяться на прочие аспекты бизнеса организации.

Представление информации соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации

1.6.2. Если аудитор выявил либо подозревает несоблюдение закона или нормативного акта или недобросовестные действия, аудитор должен определить, имеются ли закон, нормативные акты или соответствующие этические требования, которые:

- (a) требуют от аудитора проинформировать соответствующий уполномоченный орган, являющийся сторонним по отношению к организации;
- (b) могут содержать установленные требования, по которым в данных обстоятельствах может быть уместно предоставление информации соответствующему стороннему по отношению к организации уполномоченному органу.

Предоставление информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации, может быть необходимым или целесообразным в конкретных обстоятельствах в силу следующих причин:

- аудитор принял решение о том, что предоставление информации является надлежащей мерой в связи с выявлением несоблюдения или подозрением в несоблюдении согласно соответствующим этическим требованиям, или
- аудитор имеет право это сделать в соответствии с законом, нормативным актом или соответствующими этическими требованиями.

1.7. Связанные стороны

1.7.1. Во время аудита аудитор должен сохранять бдительность в отношении:

- (a) информации о связанных сторонах организации, включая обстоятельства, связанные с связанной стороной, имеющей доминирующее влияние;
- (b) договоренностей или другой информации, которые могут указывать на наличие взаимоотношений или операций между связанными сторонами, ранее не выявленными или не раскрытыми руководством аудитором;
- (c) значительных операций, выходящих за рамки обычной деятельности организации.

Многие операции между связанными сторонами совершаются в ходе обычной хозяйственной деятельности. В подобных обстоятельствах они могут быть сопряжены с рисками существенного искажения финансовой отчетности не более высокими, чем риски совершения аналогичных операций между несвязанными сторонами. Вместе с тем в ряде случаев характер взаимоотношений и операций между связанными сторонами может обуславливать возникновение более высоких рисков существенного искажения финансовой отчетности, чем риски совершения операций между несвязанными сторонами. Связанные стороны в силу своей способности осуществлять контроль или оказывать значительное влияние могут быть в состоянии оказывать решающее влияние на организацию или ее руководство. Учет такого поведения важен при выявлении и оценке рисков существенного искажения информации вследствие недобросовестных действий.

Поскольку связанные стороны не являются независимыми друг от друга, многие концепции составления финансовой отчетности предусматривают конкретные требования по ведению бухгалтерского учета и раскрытию информации в части взаимоотношений,

операций между связанными сторонами и остатков по счетам, чтобы пользователи финансовой отчетности могли составить представление об их характере, а также об их фактическом или возможном влиянии на финансовую отчетность. Если подобные требования установлены применимой концепцией составления финансовой отчетности, то аудитор обязан провести аудиторские процедуры для выявления, оценки и разработки мер в ответ на риски существенного искажения, возникающие в связи с ненадлежащим ведением организацией бухгалтерского учета или ненадлежащим раскрытием ею информации о взаимоотношениях, операциях между связанными сторонами и остатках по счетам в нарушение предусматриваемых такой концепцией требований. Даже если применимая концепция составления финансовой отчетности не устанавливает таких требований, аудитору, тем не менее, необходимо получить представление об отношениях и операциях организации со связанными сторонами, чтобы иметь возможность сделать вывод о том, является ли финансовая отчетность достоверной и не вводящей в заблуждение.

1.8. Общее информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление

- 1.8.1. Аудитор должен определить соответствующее лицо или лиц в структуре корпоративного управления организации, с которыми он будет осуществлять информационное взаимодействие.
- 1.8.2. Аудитор должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о соответствующих этических требованиях, включая требования независимости, которые применяются аудитором в аудиторском задании.
- 1.8.3. Аудитор должен своевременно осуществлять информационное взаимодействие с руководством и, если они отличны от руководства, с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Структуры корпоративного управления различаются в зависимости от конкретной юрисдикции и организации, отражая влияние специфики культурной и правовой среды, а также размер организации и ее структуру собственности. Корпоративное управление является коллективной ответственностью органа управления, например совета директоров, наблюдательного совета, партнеров, собственников, управляющего комитета, совета управляющих, доверительных управляющих или лиц с аналогичными полномочиями.

Возможны такие случаи, когда неясно, с кем осуществлять информационное взаимодействие, например, в некоторых семейных предприятиях, некоторых некоммерческих организациях и некоторых государственных структурах (например, структура управления может быть не определена). В этих случаях аудитору может потребоваться обсудить и согласовать с руководством или заказчиком лицо, с которым следует осуществлять информационное взаимодействие.

- 1.8.4. В этом стандарте приводятся некоторые конкретные вопросы, по которым необходимо осуществлять информационное взаимодействие. Аудитор должен применять профессиональное суждение при определении надлежащей формы, сроков и общего содержания информационного взаимодействия с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление. При определении формы информационного взаимодействия аудитор должен учитывать:

- (a) юридические требования в отношении такого информационного взаимодействия;
- (b) важность вопросов, которые должны быть доведены до сведения.

Соответствующие сроки и форма информационного взаимодействия будут варьироваться в зависимости от обстоятельств аудита и могут зависеть от значимости и характера вопроса, а также от действий, которые, как ожидается, будут предприняты руководством, и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Информационное взаимодействие с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, часто может происходить в менее строгой форме, и вопросы могут обсуждаться устно. Стандарт требует, чтобы аудитор применял профессиональное суждение, чтобы определить, когда устное обсуждение вопроса не является приемлемым и уместно письменное обращение. Кроме того, некоторые вопросы необходимо сообщать в письменной форме, когда это указано в настоящем стандарте.

- 1.8.5. В некоторых ситуациях все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией, например, в случае малого бизнеса, когда организацией управляет единственный собственник и полномочий управления больше ни у кого нет. В таких случаях, если вопросы, о которых необходимо информировать в соответствии с требованиями настоящего стандарта, доводятся до сведения лица или лиц, наделенных руководящими полномочиями, и это лицо или лица также отвечают за корпоративное управление, нет необходимости еще раз информировать о данных вопросах то же лицо или тех же лиц, но уже в роли ответственных за корпоративное управление. Тем не менее аудитор должен удостовериться в том, что, информируя лицо или лиц, наделенных руководящими полномочиями, он должным образом информирует всех тех, кого в иных обстоятельствах он был бы обязан проинформировать как лиц, отвечающих за корпоративное управление.
- 1.8.6. В тех случаях, когда ответы на запросы руководству и, если уместно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, по конкретному вопросу являются противоречивыми, аудитор должен исследовать факты несоответствия.

Конкретные требования к информационному взаимодействию в отношении недобросовестных действий

- 1.8.7. Если аудитор выявил недобросовестные действия или получил информацию, которая указывает на возможное наличие недобросовестных действий, он должен, если это не запрещено законом или нормативным актом, своевременно обсудить это с руководством соответствующего уровня, чтобы проинформировать тех лиц, которые в первую очередь несут ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий, о фактах, имеющих непосредственное отношение к их обязанностям.

Особенности организаций государственного сектора

В государственном секторе экономики требования к предоставлению информации о недобросовестных действиях, обнаруженных в результате аудита или иным способом, могут определяться теми или иными положениями задания на проведение аудита или соответствующего закона, нормативного акта или иного источника права.

- 1.8.8. Если не запрещено законом или нормативными актами, аудитор должен своевременно сообщать лицам, отвечающим за корпоративное управление, о случаях, когда он выявил или подозревает недобросовестные действия:

- (a) руководства, за исключением случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией;
- (b) сотрудников, которые играют важную роль в системе внутреннего контроля организации;
- (c) прочих лиц, если недобросовестные действия с их стороны приводят к существенному искажению в финансовой отчетности.

1.8.9. Если аудитор подозревает наличие недобросовестных действий с участием руководства, он должен обсудить эти подозрения с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и рассмотреть с ними характер, сроки и объем аудиторских процедур, необходимых для завершения проводимого аудита.

1.9. Конкретные требования к документированию

В дополнение к общим требованиям к документации, изложенным в пункте 2.4, которые применяются на протяжении всего аудиторского задания, ниже описаны конкретные вопросы, подлежащие документированию, относящиеся к настоящей части.

1.9.1. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию сообщения о недобросовестных действиях, доведенные до сведения руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, регулирующих органов и прочих лиц.

2. Аудиторские доказательства и документация

Содержание этой части

В части 2 изложены требования, которые должны применяться на протяжении всего аудита в отношении:

- аудиторских доказательств;
- документации. В отдельных частях также могут быть изложены дополнительные конкретные требования к документации.

Сфера применения настоящей части

Требования, изложенные в этой части, применяются на протяжении всего аудиторского задания.

2.1. Цели

2.1.1. Цели аудитора состоят в том, чтобы:

- (а) разработать и выполнить аудиторские процедуры таким образом, чтобы он мог собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства для того, чтобы иметь возможность сделать обоснованные выводы, на которых базируется мнение аудитора;
- (б) подготовить документацию, которая обеспечивает достаточную и надлежащую фиксацию оснований для подготовки аудиторского заключения и предоставляет доказательства того, что аудит был запланирован и проведен в соответствии с МСА для МСО и применимым законом или нормативным актом.

2.2. Достаточные надлежащие аудиторские доказательства

2.2.1. Чтобы получить разумную уверенность, аудитор должен получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, снижающих аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и, таким образом, позволяющих ему сделать обоснованные выводы, на которых базируется мнение аудитора.

2.2.2. Аудитор должен разрабатывать и проводить надлежащие аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам, для целей получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Достаточность является количественной мерой аудиторских доказательств. Она зависит от оценки аудитором рисков существенного искажения (чем выше оцениваемые риски, тем больше аудиторских доказательств, вероятно, потребуется), а также от качества таких аудиторских доказательств (чем выше качество доказательств, тем меньше их может потребоваться). Однако получение большего количества аудиторских доказательств может не компенсировать их низкое качество.

Надлежащий характер является мерой качества аудиторских доказательств, то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано мнение аудитора.

Работа аудитора по выработке мнения аудитора по большей части состоит в получении и оценке аудиторских доказательств. Вопрос о том, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня и, следовательно, для предоставления возможности аудитору сделать обоснованные выводы, на которых базируется мнение аудитора, является предметом профессионального суждения.

2.3. Информация, используемая в качестве аудиторских доказательств

Аудиторские доказательства, позволяющие сделать обоснованные выводы, на которых базируется мнение аудитора, получают путем разработки и выполнения процедур выявления и оценки рисков существенного искажения (см. часть 6) и мер в ответ на оцененные риски существенного искажения (см. часть 7), а также процедур, указанных в других частях, для соответствия требованиям МСА для МСО.

Дополнительно к запросам аудиторские процедуры с целью получения аудиторских доказательств могут включать инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное выполнение и аналитические процедуры, нередко в сочетании друг с другом. Хотя запросы могут обеспечивать получение важных аудиторских доказательств и иногда предоставлять доказательства искажения, одни лишь запросы, как правило, не дают достаточных аудиторских доказательств ни отсутствия существенного искажения на уровне предпосылок, ни операционной эффективности средств контроля.

Аудиторские доказательства носят накопительный характер и в основном бывают получены в результате выполнения аудиторских процедур в ходе проведения аудита, но могут также включать информацию из других источников, таких как:

- предыдущие аудиторские задания (при условии, что аудитор убедился в отсутствии изменений);*
- другие задания, выполняемые для клиента;*
- процедуры управления качеством аудиторской организации, касающиеся принятия и продолжения отношений с клиентом или выполнения задания.*

Аудиторские доказательства могут быть получены как изнутри, так и извне организации (бухгалтерские записи организации являются важным источником аудиторских доказательств), включая результаты работы эксперта руководства. Аудиторские доказательства могут включать информацию, которая как поддерживает и подтверждает предпосылки руководства, так и противоречит таким предпосылкам.

Автоматизированные инструменты и методы (АИМ)

АИМ, для целей настоящего стандарта, являются процессами с поддержкой ИТ, которые включают автоматизацию методов и процедур, например анализ данных с использованием моделирования и визуализации или технологии беспилотных летательных аппаратов для наблюдения или проверки активов.

При применении этого стандарта аудитор может разрабатывать и выполнять аудиторские процедуры вручную или с помощью АИМ, причем любой метод может быть эффективным. Независимо от используемых инструментов и методов аудитор обязан соблюдать требования настоящего стандарта.

Использование АИМ может дополнять или заменять задачи, выполняемые вручную или на повторяющейся основе. В определенных обстоятельствах при получении аудиторских доказательств аудитор может определить, что использование АИМ для выполнения определенных аудиторских процедур может привести к получению более убедительных аудиторских доказательств относительно проверяемой предпосылки. В других обстоятельствах выполнение аудиторских процедур может быть эффективным без использования АИМ.

Использование АИМ может потенциально создать предвзятость или общий риск чрезмерной уверенности в информации или результатах проведенной аудиторской процедуры. Какими бы мощными ни были эти инструменты, они не могут заменить знания и профессиональное суждение аудитора. Кроме того, хотя аудитор может иметь доступ к широкому спектру данных, в том числе из различных источников (то есть получать увеличенное количество доказательств), ему по-прежнему необходимо проявлять профессиональный скептицизм для критической оценки аудиторских доказательств, полученных в результате использования данных и результатов использования АИМ.

- 2.3.1. При разработке и проведении аудиторских процедур аудитор должен учитывать уместность и надежность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств.

Уместность означает наличие логической связи с целью аудиторской процедуры или влияние на эту цель и, если применимо, на рассматриваемую предпосылку. На уместность информации может повлиять направление тестирования.

На надежность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств, влияют ее источник и характер, а также обстоятельства, при которых эта информация была получена, включая контроль за ее подготовкой и сохранением, где это уместно. Как правило, надежность информации повышается, когда она получена из независимых источников за пределами организации, непосредственно аудитором, представляет собой оригинальный документ, а не копию, и имеет письменную, а не устную форму. Однако могут существовать обстоятельства, которые могут повлиять на эти общие утверждения.

- 2.3.2. При использовании информации, подготовленной организацией, аудитор должен оценить, является ли эта информация достаточно надежной для целей аудитора, в частности в случае необходимости:

- (a) получить доказательства точности и полноты этой информации;
- (b) оценить, является ли эта информация достаточно точной и подробной для целей аудитора.

Получить аудиторские доказательства о точности и полноте такой информации можно одновременно с проведением фактической аудиторской процедуры, применяемой к этой информации, если получение таких аудиторских доказательств является неотъемлемой частью этой аудиторской процедуры. В других обстоятельствах аудитор может получить аудиторские доказательства точности и полноты такой информации путем тестирования средств контроля за подготовкой этой информации и поддержанием ее в актуальном состоянии. В некоторых ситуациях, однако, аудитор может решить, что необходимы дополнительные аудиторские процедуры.

2.3.3. За исключением случаев, когда у него есть основания для уверенности в обратном, аудитор может принимать записи и документы за подлинные. Если обстоятельства, выявленные в ходе аудита, заставляют аудитора думать, что тот или иной документ может оказаться поддельным или что условия того или иного документа были изменены и это изменение не было раскрыто аудитору, аудитор должен провести дополнительные исследования.

2.3.4 Аудитор должен определить, какие изменения или дополнения к аудиторским процедурам необходимы, если:

- (a) аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют аудиторским доказательствам, полученным из другого источника, или
- (b) аудитор сомневается в надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств.

2.4. Общие требования к документированию

МСА для МСО устанавливает общие требования к документированию в этой части и, если уместно, конкретные требования к документированию в других частях. Требование документирования применяется лишь к тем положениям, которые являются применимыми в конкретных обстоятельствах.

2.4.1. Аудитор должен своевременно подготовить аудиторскую документацию, достаточную для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с выполнением этого аудиторского задания, мог понять:

- (a) характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур для соблюдения настоящего стандарта и применимых законодательных и нормативных требований, включая соответствующие записи, содержащие сведения:
 - (i) об отличительных характеристиках протестированных статей или вопросов;
 - (ii) о лице или лицах, выполнявших работу по заданию, с указанием даты, на которую такая работа была завершена;
 - (iii) лице или лицах, проверявших выполненную работу, с указанием даты и объем такой проверки;
- (b) результаты выполненных аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства;
- (c) значимые вопросы, возникшие в ходе задания, сделанные по ним выводы и значимые профессиональные суждения, использованные при формировании этих выводов.

Аудиторская документация обеспечивает доказательства того, что проведенный аудит соответствует МСА для МСО. Форма, содержание и объем аудиторской документации зависят от характера и обстоятельств организации, а также от выполняемых процедур.

Аудиторская документация может быть в бумажном или электронном формате. Устные пояснения аудитора сами по себе не представляют достаточного обоснования выполненной аудитором работы или сделанных им выводов, но могут использоваться для раскрытия и разъяснения информации, содержащейся в аудиторской документации.

Нет необходимости включать в аудиторскую документацию изначальные черновые варианты рабочих документов или финансовых отчетов, которые в дальнейшем были заменены.

При проведении аудита отсутствует необходимость, равно как и целесообразность, документального оформления аудитором каждого рассматриваемого вопроса или примененного профессионального суждения. От аудитора требуется подготовить документацию, которая обеспечивает достаточные и надлежащие записи, обосновывающие аудиторское заключение, и предоставляет доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с МСА для МСО и применимым законом или нормативным актом. Кроме того, аудитор не обязан отражать в документации (например, в контрольном перечне) то, как соблюдены требования в части вопросов, по которым аудитор демонстрирует соответствие требованиям посредством документов, которые включаются в аудиторский файл.

Значимые вопросы

Оценка значимости того или иного вопроса требует профессионального суждения, а также объективного анализа фактов и обстоятельств. Примеры значимых вопросов включают вопросы, порождающие значительные риски, области, в которых финансовая отчетность может быть существенно искажена, обстоятельства, при которых аудитор испытывал трудности с применением необходимых аудиторских процедур, или любые результаты, которые могут привести к модифицированному мнению.

Руководитель задания выполняет всю аудиторскую работу

В том случае, когда в ходе аудита руководитель задания выполняет всю аудиторскую работу, документация не будет включать вопросы, которые должны документироваться исключительно для того, чтобы проинформировать или проинструктировать членов рабочей группы или чтобы обеспечить доказательства проведения проверки документации прочими членами рабочей группы (например, будет нечего документировать по вопросам обсуждений или организации надзора за работой в группе). Тем не менее руководитель задания выполняет основополагающее требование к подготовке такой аудиторской документации, которую в состоянии понять опытный аудитор, поскольку аудиторская документация может подлежать проверке внешними лицами в законодательных или нормативных целях.

Автоматизированные инструменты и методы

В настоящем стандарте не проводятся различия между разными инструментами и методами, которые аудитор может использовать для разработки и выполнения аудиторских процедур в отношении того, что требуется документировать, например, в части документирования применительно к использованию ручных или автоматизированных аудиторских процедур. Независимо от используемых инструментов и методов аудитор обязан соблюдать соответствующие требования к документации.

- 2.4.2. Если аудитор выявил информацию, которая не соответствует его окончательным выводам в отношении того или иного значимого вопроса, аудитор должен документировать, каким образом он разрешил это несоответствие.

- 2.4.3. Если, в исключительных обстоятельствах, аудитор сочтет необходимым отступить от выполнения того или иного соответствующего требования настоящего стандарта, аудитор должен документировать, каким образом выполненные им альтернативные аудиторские процедуры достигают целей, предусмотренных этим требованием, а также каковы причины допущенного отступления.
- 2.4.4. Аудитор должен документировать обсуждения значимых вопросов с руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, включая характер обсужденных вопросов, а также то, когда и с кем происходили эти обсуждения.

Документирование информационного взаимодействия

- 2.4.5. Если информация о вопросах, о которых необходимо информировать согласно требованиям настоящего стандарта, сообщается в устной форме, аудитор должен отразить эти вопросы в аудиторской документации вместе с информацией о том, кто и когда был о них проинформирован.
- 2.4.6. Если информация о вопросах сообщается в письменной форме, аудитор должен сохранить копию такого сообщения в составе аудиторской документации. Письменные сообщения не обязательно должны включать все вопросы, возникшие в ходе аудита.

3. Управление качеством выполнения задания

Содержание части

В части 3 излагаются обязанности по управлению и обеспечению качества аудиторского задания.

Сфера применения настоящей части

В соответствии с МСК 1 аудиторская организация несет ответственность за разработку, внедрение и обеспечение функционирования системы управления качеством при проведении аудита финансовой отчетности, которая обеспечивает ей разумную уверенность в том, что:

- аудиторская организация и ее персонал выполняют свои обязанности в соответствии с профессиональными стандартами, а также применимыми требованиями законов и нормативных актов и выполняют задания в соответствии с такими стандартами и требованиями;
- выпущенные заключения по заданию имеют надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

Рабочая группа, возглавляемая руководителем задания, несет ответственность в контексте системы управления качеством аудиторской организации:

- за реализацию мер, внедренных в аудиторской организации в ответ на риски качества, применимые к аудиторскому заданию с использованием информации, полученной от аудиторской организации или переданной ей;
- определение того, требуются ли дополнительные ответные меры на уровне задания, помимо тех, которые предусмотрены в политике или процедурах аудиторской организации, с учетом характера и обстоятельств задания;
- предоставление аудиторской организации информации по аудиторскому заданию, которую требуется предоставлять в соответствии с политикой или процедурами, установленными в ней, для обеспечения разработки, внедрения и функционирования системы управления качеством этой аудиторской организации.

Требования, изложенные в этой части, применяются на протяжении всего аудиторского задания.

3.1. Цель

3.1.1. Цель аудитора состоит в управлении качеством на уровне задания для получения разумной уверенности в достижении такого уровня качества, при котором:

- (a) аудитор выполнил свои обязанности и провел аудит в соответствии с профессиональными стандартами, а также применимыми законодательными и нормативными требованиями и
- (b) выпущенное аудиторское заключение имеет надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

3.2. Обязанности руководителя задания

Ответственность высшего руководства за управление качеством и обеспечение качества

3.2.1. Руководитель задания должен взять на себя:

- (а) общую ответственность за управление качеством и обеспечение качества при выполнении аудиторского задания, включая достаточное и надлежащее участие на протяжении всего аудиторского задания, чтобы у руководителя задания появилось основание установить, являются ли сформированные значимые суждения и выводы надлежащими в данных обстоятельствах;
- (б) ответственность за четкие, последовательные и эффективные действия, отражающие приверженность аудиторской организации качеству.

Ответственность руководителя задания за управление качеством и обеспечение качества опирается на корпоративную культуру аудиторской организации, демонстрирующую приверженность качеству.

Особенности в случае наличия в рабочей группе других членов, кроме руководителя задания

3.2.2. Принимая на себя общую ответственность за управление качеством и обеспечение качества при выполнении аудиторского задания, руководитель задания должен учесть, что характер, сроки и объем руководства, надзора и проверки:

- (а) учитывают характер и обстоятельства аудиторского задания, а также ресурсы, которые аудиторская организация выделит рабочей группе;
- (б) запланированы и соблюдаются в соответствии с политикой или процедурами аудиторской организации, настоящим стандартом, соответствующими этическими и нормативными требованиями.

Достаточное и надлежащее участие

Достаточное и надлежащее участие руководителя на протяжении аудиторского задания, когда процедуры, задачи или действия были поручены другим членам рабочей группы, может быть продемонстрировано руководителем задания различными способами, включая:

- *информирование назначенных лиц о характере их обязанностей и полномочиях, объеме поручаемой работы и ее целях; предоставление любых других необходимых инструкций и уместной информации;*
- *руководство работой назначенных лиц и надзором за ними;*
- *проверку работы назначенных лиц с целью оценки сделанных выводов.*

Руководство, надзор и проверка

Подход к руководству, надзору за членами рабочей группы и проверке их работы может быть скорректирован с учетом определенных факторов, таких как:

- *предыдущий опыт работы члена рабочей группы с организацией и область, в отношении которой проводится аудит;*
- *оцененный риск существенного искажения. Например, в случае повышенного оцененного риска существенного искажения могут потребоваться*

соответствующее увеличение объема и частоты действий в рамках руководства работой членов рабочей группы, надзора за ними и более детальной проверки их работы;

- *профессиональная компетентность и способности отдельных членов рабочей группы, выполняющих аудиторскую работу.*

3.2.3. Руководитель задания должен взять на себя ответственность за установление и доведение до сведения членов рабочей группы ожидаемого поведения членов рабочей группы, в том числе подчеркнуть:

- (a) то, что все члены рабочей группы несут ответственность за участие в управлении качеством и обеспечении качества на уровне задания;
- (b) важность профессиональной этики, ценностей и отношений;
- (c) важность открытого и эффективного информационного взаимодействия с рабочей группой и поддержание возможности выражения членами рабочей группы обеспокоенности без опасения негативных последствий для себя лично;
- (d) важность проявления профессионального скептицизма на протяжении всего аудиторского задания.

При решении вопросов, связанных с требованиями, которые содержатся в пунктах 3.2.2 и 3.2.3 настоящего стандарта, руководитель задания может информировать об этих требованиях непосредственно других членов рабочей группы и подкреплять такое информирование собственными действиями и поведением (например, он может служить образцом для подражания).

Соответствующие этические требования

3.2.4. Руководитель задания должен понимать соответствующие этические требования, в том числе требования независимости, которые являются применимыми с учетом характера и обстоятельств конкретного аудиторского задания.

3.2.5. Если внимание руководителя задания привлекают вопросы, которые указывают на существование угрозы несоблюдения соответствующих этических требований или на нарушение соответствующих этических требований, руководитель задания должен принять надлежащие меры, в том числе:

- (a) следовать политике или процедурам аудиторской организации для оценки угрозы;
- (b) провести консультации с другими специалистами этой аудиторской организации.

Если в аудиторской организации нет лиц, с которыми можно было бы проконсультироваться, руководитель задания может проконсультироваться с другими лицами за пределами аудиторской организации, например с опытными практикующими специалистами в других аудиторских организациях или с профессиональной организацией, членом которой является руководитель задания.

Особенности в случае наличия в рабочей группе других членов, кроме руководителя задания

3.2.6. На протяжении всего аудиторского задания руководитель задания должен:

- (a) нести ответственность за информирование других членов рабочей группы о соответствующих этических требованиях, а также о соответствующих политике и процедурах аудиторской организации, направленных на выявление, оценку и устранение угроз несоблюдения соответствующих этических требований;
- (b) сохранять бдительность посредством наблюдения и, при необходимости, направления запросов в отношении нарушений соответствующих этических требований членами рабочей группы.

Ресурсы, необходимые для выполнения задания

3.2.7. Принимая во внимание характер и обстоятельства аудита, а также соответствующую политику или процедуры аудиторской организации, руководитель задания должен:

- (a) убедиться в том:
 - (i) что для выполнения задания выделены достаточные и надлежащие ресурсы либо они своевременно будут доступны рабочей группе;
 - (ii) что члены рабочей группы и внешние эксперты аудитора совокупно обладают надлежащими способностями и профессиональной компетентностью, в том числе достаточным временем, для выполнения аудиторского задания;
- (b) если условия, указанные в пункте (a), не выполняются, руководитель задания должен предпринять надлежащие действия.

Другие обязанности руководителя задания

3.2.8. Руководитель задания должен:

- (a) получить понимание предоставленной аудиторской организацией информации, полученной в рамках внедренного в аудиторской организации процесса мониторинга и устранения недостатков, включая (в применимых случаях) информацию, полученную в рамках процесса мониторинга и устранения недостатков, внедренного в сети и организациях, входящих в сеть:
 - (i) определить уместность и влияние этой информации на аудиторское задание;
 - (ii) предпринять надлежащие действия;
- (b) сохранять бдительность в отношении вопросов, которые могут иметь отношение к процессу мониторинга и устранения недостатков, внедренного в аудиторской организации, и доводить такую информацию до сведения лиц, отвечающих за данный процесс.

3.2.9. Руководитель задания должен:

- (a) взять на себя ответственность за рассмотрение и устранение расхождений во мнениях в соответствии с политикой и процедурами аудиторской организации;

- (b) взять на себя ответственность за проведение консультаций согласно соответствующим политике или процедурам аудиторской организации или, в случае необходимости, по сложным или спорным вопросам;
- (c) убедиться в том, что выводы, сделанные в отношении расхождений во мнениях и трудных или спорных вопросов, задокументированы, согласованы со стороной, с которой проводились консультации, и реализованы;
- (d) не датировать аудиторское заключение до устранения любых расхождений во мнениях.

Когда весь аудит проводится одним и тем же лицом, оно впоследствии может столкнуться с проблемами практического свойства при формировании объективного мнения о надлежащем характере суждений, вынесенных в ходе аудита. Если затрагиваются необычные вопросы, может оказаться целесообразным проконсультироваться с другими имеющими надлежащую квалификацию аудиторами или с профессиональной организацией.

Проведение консультации может быть надлежащим или необходимым в соответствии с политикой и процедурами аудиторской организации в отношении:

- *вопросов являющихся сложными или необычными;*
- *значительных рисков;*
- *значительных операций, которые выходят за рамки обычной деятельности организации или, как представляется, являются необычными по иным основаниям;*
- *ограничений, введенных руководством;*
- *несоблюдения законов или нормативных актов.*

Внутри рабочей группы, или между рабочей группой и лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания, или между лицами, осуществляющими деятельность в рамках системы управления качеством в аудиторской организации, включая тех, кто предоставляет консультации, могут возникнуть расхождения во мнениях.

При рассмотрении вопросов, по которым возникли расхождения во мнениях, связанных с разногласиями либо сложными или спорными вопросами, руководитель задания может также рассмотреть вопрос о том, по-прежнему ли МСА для МСО является применимым.

3.2.10. При выполнении аудиторских заданий, для которых требуется проверка качества выполнения задания, руководитель задания должен убедиться в том, что было назначено лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, а также:

- (a) сотрудничать с лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания;
- (b) обсудить с лицом, осуществляющим проверку качества задания, значимые вопросы и значимые суждения, возникающие в рамках аудиторского задания;
- (c) не датировать аудиторское заключение до момента завершения проверки качества выполнения задания.

Особенности в случае наличия в рабочей группе других членов, кроме руководителя задания

3.2.11. Руководитель задания должен проверять аудиторскую документацию в надлежащие моменты времени в ходе аудита, включая документацию:

- (a) о значимых вопросах;
- (b) о значимых суждениях и сделанных выводах;
- (c) о других вопросах, которые, в соответствии с профессиональным суждением руководителя задания, связаны с обязанностями руководителя задания.

Руководитель задания применяет профессиональное суждение при определении других вопросов для проверки, например, учитывая:

- *характер и обстоятельства аудиторского задания;*
- *то, какой член рабочей группы выполнял работу;*
- *вопросы по результатам недавно проведенного инспектирования;*
- *требования политики или процедур аудиторской организации.*

3.2.12. Руководитель задания должен проверить официальные документы, выпускаемые в рамках письменного информационного взаимодействия с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, и регулирующими органами, до выпуска данных документов.

3.3. Конкретные требования к документированию

В дополнение к общим требованиям к документации, изложенным в пункте 2.4, которые применяются на протяжении всего аудиторского задания, ниже описаны конкретные вопросы, подлежащие документированию, относящиеся к настоящей части.

3.3.1. В аудиторской документации аудитор обязан отразить:

- (a) выявленные вопросы, соответствующие обсуждения и выводы, сделанные в отношении выполнения обязанностей, предусмотренных соответствующими этическими требованиями, включая применимые требования независимости;
- (b) если аудиторское задание подлежит проверке качества выполнения задания, то, что эта проверка была завершена на дату аудиторского заключения или до этой даты.

4. Принятие решения о начале или продолжении работы по определенному заданию и аудиторские задания, выполняемые впервые

Содержание части

В части 4 излагаются обязанности аудитора:

- по согласованию условий аудиторского задания с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Оно включает установление наличия некоторых обязательных условий для проведения аудита;
- определению того, что применение МСА для МСО является надлежащим для конкретного аудиторского задания.

В части 4 также рассматриваются процедуры, связанные с аудиторскими заданиями, выполняемыми впервые.

Сфера применения настоящей части

Часть А устанавливает область действия для определения надлежащего применения МСА для МСО. В этой части излагаются обязательства руководителя задания в отношении применения этого стандарта в рамках процедур принятия решения аудиторской организацией о начале или продолжении работы по аудиторскому заданию МСО.

Информация и аудиторские доказательства, собранные в ходе процедур принятия решения о начале или продолжении работы с клиентом или работы по определенному заданию, используются для определения того, что МСА для МСО является надлежащим для применения в конкретном аудиторском задании, а также для целей информирования об аудиторских процедурах при планировании аудита и для целей идентификации и оценки рисков .

Предисловие составлено с учетом допущения, что аудиторская организация обязана соблюдать МСК 1 или не менее строгие требования национального законодательства. В соответствии с МСК 1 аудиторская организация обязана установить цели в области обеспечения качества, которые касаются процедуры принятия решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом или работы по определенному заданию. Кроме того, соблюдение требований МСК 1 может потребовать от аудиторских организаций наличия политики или процедур для решения других вопросов, имеющих отношение к этой части.

Аудиторские задания могут быть приняты только в том случае, если аудитор считает, что соответствующие этические требования, такие как независимость, профессиональная компетентность и должная тщательность, будут выполнены, и исполняются обязательные условия для проведения аудита. Кроме того, аудитор рассматривает вопрос о том, является ли допустимым оказание услуг, не обеспечивающих уверенность, для клиента по аудиторскому заданию.

В этой части также излагаются обязанности аудитора, относящиеся к остаткам на начало периода, если задание по аудиту выполняется впервые.

4.1. Цели

4.1.1. Цели аудитора состоят в том, чтобы:

- (a) принять предложение о проведении аудита или продолжить его проведение лишь в тех случаях, когда согласованы основные условия, на основании которых он должен проводиться, что достигается:
 - (i) установлением факта наличия обязательных условий для проведения аудита;
 - (ii) подтверждением достигнутого между аудитором и руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, единого понимания условий аудиторского задания;
- (b) для аудиторских заданий, выполняемых впервые, получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства:
 - (i) наличия либо отсутствия искажений в остатках на начало периода, существенным образом влияющих на финансовую отчетность за текущий период;
 - (ii) того, что надлежащие принципы учетной политики, регулирующие остатки на начало периода, последовательно применяются в финансовой отчетности за текущий период или изменения, внесенные в них, надлежащим образом учтены, представлены и раскрыты в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности.

4.2. Обязательные условия для проведения аудита

4.2.1. Для того чтобы установить, существуют ли обязательные условия для проведения аудита, аудитор должен:

- (a) определить, приемлема ли та концепция составления финансовой отчетности, которая будет применена при составлении финансовой отчетности;
- (b) получить от руководства согласие в том, что оно признает и понимает свою ответственность:
 - (i) за составление финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности, включая, в соответствующих случаях, ее достоверное представление;
 - (ii) внедрение системы внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для обеспечения составления финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
 - (iii) предоставление аудитору:
 - a. доступа ко всей информации, которая известна руководству и которая имеет значение для составления финансовой отчетности, например к данным бухгалтерского учета, документации и прочим сведениям;
 - b. дополнительной информации, которую аудитор может запросить у руководства для целей аудита;
 - c. неограниченной возможности информационного взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.

4.2.2. В случае, когда соответствующие обязательные условия для проведения аудита отсутствуют, аудитор должен обсудить ситуацию с руководством. За исключением случаев, когда это требуется законами или нормативными актами, аудитор не должен принимать предложение о выполнении аудита:

- (a) если аудитор определил, что концепция составления финансовой отчетности, которая будет применяться при составлении финансовой отчетности, является неприемлемой;
- (b) если не было получено согласие руководства о том, что оно признает и понимает свою ответственность.

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

4.3. Принятие решения о начале и (или) продолжении работы по определенному заданию

Выполнение процедур принятия решения о начале и (или) продолжении работы по заданию до начала планирования помогает аудитору выявить и оценить события или обстоятельства, которые могут неблагоприятно повлиять на способность аудитора спланировать и выполнить текущее задание.

4.3.1. Руководитель задания должен убедиться в том, что:

- (a) соблюдаются политика и процедуры аудиторской организации по принятию решения о начале и (или) продолжении работы по определенному заданию⁹;
- (b) выводы, сделанные в отношении принятия решения о начале и (или) продолжении работы по определенному заданию, носят надлежащий характер, включая то, что аудиторское задание может быть выполнено с применением МСА для МСО в соответствии с частью А настоящего стандарта.

В части А изложены вопросы, которые руководитель задания учитывает при определении надлежащего применения МСА для МСО, в особенности в отношении ограничений по применению данного стандарта.

Информация и аудиторские доказательства, собранные в ходе процедур принятия решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом или работы по определенному заданию, могут быть использованы для принятия решения о применении МСА для МСО. При выполнении процедур выявления и оценки рисков также может быть получена дополнительная информация, которая может изменить первоначальное решение руководителя задания о применении МСА для МСО в соответствии с этой частью.

⁹ В пункте 30 Международного стандарта 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» изложены обязанности аудиторской организации по установлению целей в области обеспечения качества при принятии конкретных заданий, включая суждения, касающиеся финансовых и операционных приоритетов аудиторской организации при принятии решения о начале и (или) продолжении работы по конкретному заданию.

Часть 6 (см. пункт 6.5.1) требует, чтобы руководитель задания определил, по-прежнему ли МСА для МСО является надлежащим для применения с учетом характера и обстоятельств аудируемой организации, ставших известными в процессе выявления и оценки рисков. Рассмотрение дополнительной информации в ходе аудита может изменить решение руководителя задания о надлежащем характере применения МСА для МСО.

4.3.2. В некоторых случаях законы или нормативные акты соответствующей юрисдикции предписывают формат или формулировки аудиторского заключения в таком виде или в таких терминах, которые значительно отличаются от требований настоящего стандарта. В этих обстоятельствах аудитор должен оценить:

- (а) могут ли пользователи неправильно интерпретировать уверенность, полученную в результате аудита финансовой отчетности, и если да,
- (б) может ли дополнительное разъяснение в аудиторском заключении снизить вероятность неверного понимания.

4.3.3. Если аудитор приходит к заключению, что дополнительные пояснения в аудиторском заключении не могут снизить вероятность неверного понимания, он не должен принимать предложение о проведении этого аудита, за исключением случаев, когда это требуется законом или нормативным актом. Аудит, проведенный в соответствии с таким законом или нормативным актом, не соответствует проведенному по МСА для МСО. Следовательно, аудитор не должен включать в аудиторское заключение какие-либо ссылки на то, что это аудиторское задание выполнялось в соответствии с МСА для МСО.

4.4. Условия аудиторского задания

4.4.1. Аудитор должен согласовать условия проведения аудита с руководством или, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Если закон или нормативный акт содержит обязанности руководства, которые равноценны по своей сути обязанностям руководства, установленным настоящим стандартом, аудитор может использовать формулировки закона или нормативного акта для описания этих обязанностей в письме-соглашении.

Приложение 2 содержит пример письма-соглашения об условиях задания.

4.4.2. При проведении повторных аудиторских заданий аудитор должен оценить необходимость пересмотра условий аудиторского задания в сложившихся обстоятельствах, а также необходимость напоминания организации о действующих условиях аудиторского задания.

4.4.3. Аудитор не должен соглашаться на изменение в условиях задания, когда для этого отсутствует разумное обоснование.

4.4.4. Если до завершения аудиторского задания аудитор получает запрос на замену проводимого аудита на такую проверку, которая обеспечивает более низкий уровень уверенности, аудитор должен определить, существует ли для этого какое-либо разумное обоснование.

Прежде чем дать согласие на изменение аудиторского задания на обзорную проверку или сопутствующую услугу, аудитору может потребоваться оценить любые юридические или договорные последствия такого изменения.

4.4.5. Если условия аудиторского задания меняются, аудитор и руководство должны согласовать и изложить новые условия выполнения задания в тексте письма-соглашения об условиях задания или иной приемлемой разновидности письменного соглашения.

4.4.6. Если аудитор не в состоянии согласовать изменения условий аудиторского задания, а руководство не разрешает ему продолжать начатое задание на исходных условиях, аудитор должен:

- (a) отказаться от дальнейшего выполнения этого аудиторского задания, если это допускается в соответствии с применимыми законами или нормативными актами;
- (b) определить, предусмотрена ли обязанность – договорная или иного рода – докладывать о таких обстоятельствах третьим лицам, таким как лица, отвечающие за корпоративное управление, собственники или регулирующие органы.

4.5. Аудиторские задания, выполняемые впервые

4.5.1. Если задание является аудиторским заданием, выполняемым впервые, и произошла смена аудитора, аудитор должен связаться с предшествующим аудитором, как это установлено соответствующими этическими требованиями.

4.5.2. Аудитор должен ознакомиться с самой последней финансовой отчетностью организации, если такая имеется, а также с заключением предшествующего аудитора о ней, если оно есть, для изучения информации, касающейся остатков на начало периода, включая раскрытие информации.

4.5.3. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором и выраженное им мнение было модифицированным, аудитор должен оценить влияние вопроса, явившегося основанием для выражения такого мнения, при оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности за текущий период¹⁰.

4.5.4. Аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства¹¹ наличия (либо отсутствия) искажений остатков на начало периода, существенным образом влияющих на финансовую отчетность за текущий период, путем:

- (a) установления, были ли остатки на конец предыдущего периода корректно перенесены на текущий период или, при необходимости, пересчитаны;
- (b) оценки того, отражают ли остатки на начало периода соответствующие принципы учетной политики;
- (c) выполнения одной или нескольких из приведенных ниже процедур:
 - (i) анализа рабочей документации предшествующего аудитора для получения доказательств относительно остатков на начало периода в том случае, если аудит финансовой отчетности за предыдущий год проводился;
 - (ii) оценки, дают ли аудиторские процедуры, которые выполнены в текущем периоде, доказательства, имеющие отношение к остаткам на начало периода;

¹⁰ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.9.

¹¹ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.6.

- (iii) проведения конкретных аудиторских процедур, направленных на получение доказательств по остаткам на начало периода.

Характер и объем аудиторских процедур, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении остатков на начало периода, зависят:

- *от учетной политики организации;*
- *характера остатков по счетам, видов операций, раскрываемой информации и рисков существенного искажения в финансовой отчетности за текущий период;*
- *значительности остатков на начало периода по отношению к финансовой отчетности за текущий период в целом;*
- *того, проводился ли аудит финансовой отчетности за предыдущий период, и если да, то было ли мнение предшествующего аудитора модифицированным.*

4.5.5. Если аудитор получил аудиторские доказательства того, что остатки на начало периода содержат искажения, способные существенным образом повлиять на финансовую отчетность за текущий период, аудитор должен провести дополнительные и надлежащие в конкретных обстоятельствах аудиторские процедуры для определения влияния искажений на финансовую отчетность за текущий период¹².

4.5.6. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что соответствующие принципы учетной политики, регулирующие остатки на начало периода, последовательно применяются в финансовой отчетности за текущий период, и внесенные в учетную политику изменения надлежащим образом учтены, представлены и раскрыты в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности¹³.

4.6. Конкретные требования к информационному взаимодействию

4.6.1. Аудитор должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление:

- (a) об обязанностях аудитора по формированию и выражению мнения о финансовой отчетности, составленной руководством;
- (b) о том, что обязанности аудитора не освобождают руководство или лиц, отвечающих за корпоративное управление, от ответственности за надзор за составлением финансовой отчетности.

4.7. Конкретные требования к документированию

В дополнение к общим требованиям к документации, изложенным в пункте 2.4, которые применяются на протяжении всего аудиторского задания, ниже описаны конкретные вопросы, подлежащие документированию, относящиеся к настоящей части.

4.7.1. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию выявленные вопросы, соответствующие обсуждения с персоналом и выводы, сделанные в отношении принятия решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом или работы по определенному заданию.

¹² О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.7.

¹³ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.8.

- 4.7.2. Аудитор должен документировать основание для принятия решения о применении МСА для МСО.
- 4.7.3. Аудитор должен документировать изменения, если такие имеются, касающиеся применения МСА для МСО, если в ходе аудита внимание аудитора привлечет дополнительная информация, которая может изменить профессиональное суждение, вынесенное в этом отношении.
- 4.7.4. Аудитор должен отразить в письме-соглашении об условиях задания или другой подходящей форме письменного соглашения:
- (a) то, что аудит будет проведен с применением МСА для МСО;
 - (b) цель и объем аудита финансовой отчетности;
 - (c) соответствующие обязанности аудитора и руководства;
 - (d) указание на применимую концепцию составления финансовой отчетности, использованную для составления финансовой отчетности;
 - (e) ссылку на предполагаемую форму и содержание заключений, которые будут выпущены аудитором;
 - (f) заявление о том, что могут возникнуть обстоятельства, при которых форма и содержание заключения могут отличаться от предполагаемых.
- 4.7.5. Если закон или нормативный акт достаточно подробно предписывают условия аудиторского задания, упомянутые в настоящем стандарте, аудитор не обязан излагать их в письменном соглашении, достаточно указания на то, что в такой закон или нормативный акт применяется, а также на то, что руководство подтверждает и осознает свои обязанности.

5. Планирование

Содержание части

В части 5 излагаются обязанности аудитора по планированию аудита (включая проведение обсуждения в рабочей группе), а также концепция существенности при планировании и проведении аудита.

Сфера применения настоящей части

Планирование не является отдельным этапом аудита, а, скорее, представляет собой непрерывный и итеративный процесс, который, при необходимости, обновляется и модифицируется на протяжении всего аудита. Часть 6, посвященная выявлению и оценке рисков существенного искажения, и часть 7, посвященная проведению процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения, также связаны с настоящей частью.

Некоторые требования этой части связаны с процедурами, описываемыми в других частях, и от аудитора может потребоваться выполнение тех процедур для выполнения требований настоящей части.

5.1. Цели

5.1.1. Цели аудитора состоят в том, чтобы:

- (a) спланировать проведение аудита так, чтобы он был проведен наиболее эффективно;
- (b) надлежащим образом применять концепцию существенности при планировании и проведении аудита.

5.2. Работы по планированию

Характер, сроки и объем работ по планированию будут варьироваться в зависимости от характера и обстоятельств организации, размера и характера рабочей группы, предыдущего опыта работы членов рабочей группы и любых изменений в обстоятельствах, возникших в ходе выполнения аудиторского задания.

Назначение и цель планирования проводимого аудита остаются неизменными как при аудиторском задании, выполняемом впервые, так и при аудите, проводимом повторно. Однако при планировании аудиторского задания, выполняемого впервые, аудитор может столкнуться с необходимостью расширения перечня работ по планированию, поскольку у него нет прошлого опыта в отношении аудируемой организации, которым он мог бы воспользоваться при планировании аудита, проводимого повторно.

5.2.1. Аудитор должен определить объем, сроки и общую направленность аудита, а также:

- (a) выявить особенности аудиторского задания, имеющие определяющее значение для его объема;
- (b) подтвердить цели отчетности по аудиторскому заданию для планирования сроков проведения аудита и характера необходимого информационного взаимодействия;
- (c) проанализировать факторы, которые в соответствии с суждением аудитора являются значимыми для определения направления деятельности рабочей группы;

- (d) изучить результаты предварительной работы по аудиторскому заданию и, если уместно, определить, окажется ли полезен опыт, полученный ранее руководителем задания при выполнении других заданий в интересах данной организации, для выполнения этого задания;
- (e) определить характер, сроки и объем процедур, которые необходимо выполнить, а также объем ресурсов, необходимых для проведения аудита, включая определение необходимости в привлечении экспертов.

Определение объема, сроков и общей направленности аудита не должно быть сложной и трудоемкой задачей. Например, краткий меморандум, подготовленный по завершении предыдущего аудита, основанный на проверке рабочих документов и освещающий проблемы, выявленные в ходе только что завершившегося аудита, в который внесены обновления уже в текущем периоде по результатам обсуждений с собственником-руководителем, может использоваться для целей документирования объема, сроков проведения и общей направленности для текущего аудиторского задания. Стандартные аудиторские программы или контрольные списки, созданные исходя из допущения о немногочисленности выявленных средств контроля, что, скорее всего, имеет место в менее сложной организации, могут использоваться при условии, что они адаптированы к обстоятельствам задания, включая оценки рисков аудитором.

Особенности в случае наличия в рабочей группе других членов, кроме руководителя задания

5.2.2. Руководитель задания и другие ключевые члены аудиторской группы должны принимать участие в планировании аудита.

5.2.3. Аудитор должен планировать характер, сроки и объем осуществляемого руководства и надзора за членами рабочей группы и проверки выполненной ими работы.

5.2.4. При планировании и проведении аудита руководитель задания должен учитывать информацию, полученную при принятии решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом или работы по определенному заданию.

5.2.5. Если информация, используемая для планирования и проведения аудита, была получена из предыдущего опыта работы с организацией или предыдущих аудиторских заданий, аудитор должен оценить, остается ли такая информация актуальной и надежной в качестве аудиторского доказательства в текущем периоде.

5.2.6. В ходе аудита аудитор должен обновлять и изменять объем, сроки и общую направленность работ по мере необходимости.

Обсуждение в рабочей группе

Особенности в случае наличия в рабочей группе других членов, кроме руководителя задания

5.2.7. Руководитель задания и другие ключевые члены рабочей группы должны обсудить подверженность финансовой отчетности организации существенным искажениям, включая следующее:

- (a) применение применимой концепции составления финансовой отчетности к фактам и обстоятельствам организации;

- (b) то, каким образом и в какой части финансовая отчетность организации может быть подвержена существенному искажению вследствие недобросовестных действий, в частности, каким образом могут быть произведены недобросовестные действия и как недобросовестные действия или ошибка могут возникнуть в результате отношений или операций со связанными сторонами.

Во время обсуждения члены рабочей группы должны игнорировать свое возможное убеждение относительно честности и добросовестности руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Обсуждение в рабочей группе может также включать другие вопросы, связанные с аудитом, такие как обеспечение материальными ресурсами, операционные и прочие вопросы (например, случаи, когда риски существенного искажения могут измениться по сравнению с предыдущими годами, или вопросы, связанные с соответствующими этическими требованиями, включая независимость), а также сроки проведения аудита и необходимое информационное взаимодействие.

5.2.8. Если есть члены рабочей группы, которые не участвовали в обсуждении, руководитель задания должен определить, какие вопросы должны быть доведены до их сведения.

Использование работы эксперта руководства

5.2.9. Если информация, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств, подготовлена с привлечением эксперта руководства, аудитор должен, с учетом необходимости и значимости работы этого эксперта для целей аудитора, выполнить следующие действия:

- (a) оценить компетентность, способности и объективность этого эксперта;
- (b) получить понимание работы этого эксперта.

Оценка компетентности, способности и объективности эксперта со стороны руководства

Компетентность связана с характером и уровнем профессиональных знаний и опыта эксперта руководства. Способности связаны с умением эксперта руководства применять свою компетентность в конкретных обстоятельствах. Объективность отражает возможное воздействие предвзятости, конфликта интересов или влияния других лиц на вынесение экспертом руководства профессионального суждения или суждения в отношении бизнеса. Вопросы, имеющие отношение к оценке компетентности, способностей и объективности эксперта руководства, могут включать оценку соответствия работы этого эксперта техническим стандартам эффективности или другим профессиональным либо отраслевым требованиям.

Получение понимания работы эксперта руководства

Оценка соглашения между организацией и этим экспертом может помочь аудитору в ходе получения понимания работы эксперта руководства определить, имеют ли надлежащий характер для целей аудитора следующие аспекты:

- *характер, объем и цели работы эксперта;*

- соответствующие функции и обязанности руководства и эксперта;
- характер, сроки и объем обмена информацией между руководством и экспертом, включая формы отчетов, которые должен представлять этот эксперт.

Определение того, следует ли использовать работу эксперта аудитора

5.2.10. Если для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств необходима квалификация в области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, аудитор должен определить, следует ли использовать работу привлеченного эксперта аудитора.

Если при составлении финансовой отчетности требуются специальные навыки в какой-либо области, отличной от бухгалтерского учета, аудитор, имеющий навыки работы в области бухгалтерского учета и аудита, может не обладать знаниями и опытом, необходимыми для проведения аудита данной финансовой отчетности. Решение аудитором вопроса о целесообразности привлечения к работе эксперта аудитора, а в случае положительного решения – вопроса о том, когда и в какой степени его следует привлекать, поможет аудитору выполнить требования пунктов 3.2.7 и 5.2.1(е). В процессе проведения аудита или при изменении обстоятельств от аудитора может потребоваться пересмотр принятых ранее решений об использовании работы эксперта аудитора.

Аудитор несет единоличную ответственность за выраженное им мнение, при этом его ответственность не уменьшается вследствие того, что аудитор использовал работу эксперта аудитора. Однако, если аудитор, использующий работу эксперта аудитора в соответствии с требованиями настоящего стандарта, решает, что работа данного эксперта отвечает стоящим перед аудитором целям, аудитор может принять результаты работы или выводы этого эксперта, относящиеся к области знаний эксперта, в качестве надлежащего аудиторского доказательства.

5.2.11. Аудитор должен учитывать следующее при определении характера, сроков и объема процедур, связанных с экспертом аудитора:

- характер вопроса, связанного с работой данного эксперта;
- риски существенного искажения, относящиеся к вопросу, с которым связана работа данного эксперта;
- значимость работы такого эксперта в контексте аудита;
- знакомство аудитора с работой, выполненной данным экспертом ранее, и наличие у аудитора опыта работы с этим экспертом;
- то, подчиняется ли этот эксперт политике или процедурам управления качеством аудиторской организации.

5.2.12. Если аудитор использует работу эксперта аудитора, аудитор должен:

- оценить, обладает ли эксперт аудитора компетентностью, возможностями и объективностью, необходимыми для целей аудитора. В случае привлечения внешнего эксперта аудитора оценка объективности должна включать направление запроса для выявления возможной заинтересованности и характера отношений, которые могут создать угрозу для объективности эксперта;

- (b) получить достаточное понимание области знаний эксперта, чтобы аудитор мог определить характер, объем и цели работы эксперта в соответствии с целями аудитора, а также оценить адекватность этой работы целям аудитора;
- (c) согласовать, при необходимости, в письменной форме, характер, объем и цели работы эксперта, соответствующие функции и обязанности аудитора и этого эксперта, характер, сроки и объем информационного взаимодействия, а также необходимость соблюдения экспертом требований конфиденциальности.

5.3. Существенность

5.3.1. Аудитор должен определить существенность для финансовой отчетности в целом.

Существенность в контексте аудита

Принцип существенности применяется аудитором как при планировании, так и при проведении аудита, а также при оценке влияния на аудит выявленных искажений, при оценке влияния на финансовую отчетность неисправленных искажений, если такие имеются, и при формировании мнения в аудиторском заключении.

Определение аудитором существенности является предметом профессионального суждения и зависит от понимания аудитором потребностей в финансовой информации пользователей финансовой отчетности.

Профессиональное суждение аудитора об искажениях, которые будут считаться существенными, обеспечивает основу:

- *для определения характера, сроков и объема процедур для выявления и оценки рисков существенного искажения;*
- *выявления и оценки рисков существенного искажения;*
- *определения характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур.*

Использование контрольных показателей при определении существенности для финансовой отчетности в целом

Во многих случаях в качестве точки отсчета при определении существенности для финансовой отчетности в целом применяется определенный процент выбранного контрольного показателя. Следующие факторы могут повлиять на выбор надлежащего контрольного показателя:

- *элементы финансовой отчетности (например, активы, обязательства, собственный капитал, выручка, расходы);*
- *наличие статей, на которые пользователи склонны обращать особенно пристальное внимание;*
- *характер организации; этап жизненного цикла, на котором она находится; отрасль и экономическая среда, в которых она ведет операционную деятельность;*
- *структура собственности и способ финансирования организации. Например, если организация финансируется исключительно за счет заемных средств, а не собственного капитала, пользователи могут обращать более пристальное внимание на активы и права требования по ним, чем на прибыль организации;*

- *относительная изменчивость избранного контрольного показателя.*

Примерами надлежащих контрольных показателей, в зависимости от обстоятельств той или иной организации, можно считать категории отраженного в отчетности дохода, такие как прибыль до налогообложения, выручка, валовая прибыль и совокупные расходы, собственный капитал или стоимость чистых активов. В коммерческих организациях часто используется такой контрольный показатель, как прибыль до налогообложения от операционной деятельности. Если прибыль до налогообложения от операционной деятельности волатильна, более подходящими контрольными показателями могут оказаться, например, валовая прибыль или совокупная выручка. Для некоммерческой организации более актуальными могут быть такие контрольные показатели, как доходы, расходы, активы или собственные средства.

Когда прибыль организации до налогообложения от продолжающейся деятельности постоянно носит номинальный характер, как это может происходить в малой организации, которой управляет руководитель-собственник, который изымает большую часть прибыли до налогообложения в форме выплат собственного вознаграждения, такой контрольный показатель, как прибыль до выплаты вознаграждения и налогообложения, может оказаться более уместным.

Процент и выбранный контрольный показатель взаимосвязаны: так, процент, применяемый к прибыли до налогообложения от продолжающейся деятельности, обычно выше, чем процент, применяемый к совокупной выручке.

Особенности организаций государственного сектора

Основными пользователями финансовой отчетности организаций государственного сектора часто являются законодательные и регулирующие органы. Более того, финансовая отчетность может использоваться для принятия решений, которые не являются экономическими. Определение существенности для финансовой отчетности в целом при аудите финансовой отчетности организации государственного сектора, таким образом, зависит от законов, нормативных актов и прочих источников права, а также от информационных потребностей в финансовой информации законодательных органов и общественности в отношении программ государственного сектора.

При проведении аудита организаций государственного сектора надлежащим контрольным показателем могут быть совокупные или чистые расходы (расходы за вычетом выручки или платежи за вычетом поступлений) по реализации государственных программ. Если организация государственного сектора отвечает за сохранность государственного имущества, надлежащим контрольным показателем могут выступать активы.

- 5.3.2. Аудитор также должен определить уровень или уровни существенности, применяемые к определенным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации, если в конкретных обстоятельствах организации имеется один или нескольких определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытие информации, в отношении которых искажения на величины, меньшие, чем уровень существенности для финансовой отчетности в целом, могут, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности.

- 5.3.3. Аудитор должен определить существенность для выполнения аудиторских процедур в целях оценки рисков существенного искажения и установления характера, сроков и объемов дальнейших аудиторских процедур.

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, что 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, чтобы снизить риск агрегирования до приемлемо низкого уровня.

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.

Явно незначительные искажения

В соответствии с частью 7 при проведении аудита аудитор обязан накапливать выявленные искажения, за исключением тех, которые являются явно незначительными. При планировании аудитор может установить величину, ниже которой искажения в отдельных отчетах считаются явно незначительными и не должны накапливаться, потому что аудитор полагает, что накопление таких незначительных сумм явно не окажет существенного воздействия на финансовую отчетность.

- 5.3.4. Если в ходе аудита аудитору становится известна информация, которая, если бы она была ему известна изначально, заставила бы его установить другую величину (величины), аудитор должен пересмотреть существенность финансовой отчетности в целом (и, если применимо, уровень существенности или уровни для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации).
- 5.3.5. Если аудитор приходит к выводу, что для финансовой отчетности в целом, а также, если это применимо, для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации целесообразно применять более низкий уровень существенности, чем изначально установленный, аудитор должен определить, есть ли необходимость в пересмотре существенности для выполнения аудиторских процедур, а также сохраняют ли свою актуальность характер, сроки и объемы дальнейших аудиторских процедур.

5.4. Конкретные требования к информационному взаимодействию

- 5.4.1. Аудитор должен сообщить руководству и, если уместно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, краткую информацию о запланированном объеме, сроках проведения и общей направленности аудита.

5.5. Конкретные требования к документированию

В дополнение к общим требованиям к документации, изложенным в пункте 2.4, которые применяются на протяжении всего аудиторского задания, ниже описаны конкретные вопросы, подлежащие документированию, относящиеся к настоящей части.

- 5.5.1. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию описание объема, сроков проведения и общей направленности аудита, включая характер, сроки и объем процедур, которые необходимо выполнить, а также существенные изменения, внесенные в ходе аудита, а также причины таких изменений.

Особенности в случае наличия в рабочей группе других членов, кроме руководителя задания

- 5.5.2. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию вопросы, обсуждавшиеся рабочей группой, и принятые важные решения, включая важные решения относительно подверженности финансовой отчетности организации существенным искажениям вследствие недобросовестных действий.

- 5.5.3. В аудиторской документации аудитор обязан отразить:

- (a) следующие величины и факторы, которые были проанализированы при определении этих величин (включая любые применимые изменения):
 - (i) существенность для финансовой отчетности в целом;
 - (ii) если уместно, уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации;
 - (iii) существенность для выполнения аудиторских процедур;
- (b) величину, ниже которой искажения будут считаться явно незначительными.

6. Выявление и оценка рисков

Содержание части

Часть 6 содержит требования, относящиеся к обязанностям аудитора по выполнению процедур и связанных с ними действий в отношении:

- получения понимания деятельности организации и ее окружения, применимой концепции составления финансовой отчетности и системы внутреннего контроля организации;
- выявления рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок вследствие недобросовестных действий или ошибок;
- оценок, связанных с неотъемлемым риском и риском средств контроля.

Приложение 3 иллюстрирует итеративный характер выявления и оценки рисков аудитором.

Сфера применения настоящей части

В этой части рассматриваются обязанности аудитора по выявлению и оценке рисков существенного искажения в финансовой отчетности, что обеспечивает основу для аудиторских процедур, разработанных в ответ на оцененные риски согласно части 7. В части 5 излагаются обязанности аудитора по планированию деятельности, включая требования к обсуждению в рабочей группе.

6.1. Цели

- 6.1.1. Цель аудитора состоит в том, чтобы выявить и оценить риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок, таким образом обеспечивая основу для разработки и выполнения аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения (оцененные риски).

Понимание организации и ее окружения, применимой концепции составления финансовой отчетности и системы внутреннего контроля организации позволяет аудитору выявлять и оценивать риски существенного искажения. Процесс выявления и оценки рисков аудитором итеративен и динамичен.

6.2. Процедуры выявления и оценки рисков и связанные с ними действия

- 6.2.1. Аудитор должен разработать и выполнить процедуры для получения аудиторских доказательств, обеспечивающих надлежащую основу:

- (а) для выявления и оценки рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок;
- (б) разработки дальнейших аудиторских процедур.

Аудитор применяет профессиональное суждение для определения характера и объема подлежащих выполнению процедур, которые могут варьироваться в зависимости от формализации политики или процедур организации.

Некоторые менее сложные организации, особенно организации, управляемые собственниками, могут не иметь установленных структурированных процессов и систем либо могут иметь установленные процессы или системы с ограниченной документацией или отсутствием последовательности в том, как они применяются. Если такие системы и процессы недостаточно формализованы, необходимо выполнять процедуры, описанные в пункте 6.2.3.

Разработка и выполнение процедур в целях получения аудиторских доказательств без предвзятости, состоящей в сборе только тех доказательств, которые подтверждают оценки руководства, или в исключении тех доказательств, которые им противоречат, могут включать получение доказательств из многих источников как внутри, так и за пределами организации. Однако аудитор не должен проводить исчерпывающий поиск, чтобы выявить все возможные источники аудиторских доказательств.

6.2.2. При получении аудиторских доказательств для выявления и оценки рисков существенного искажения и разработки дальнейших аудиторских процедур аудитор должен учитывать информацию:

- (a) о процедурах принятия решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом или работы по определенному заданию;
- (b) если применимо, о выполненных руководителем задания других заданиях для организации.

6.2.3. Процедуры выявления и оценки рисков существенного искажения должны включать:

- (a) запросы руководству и другим соответствующим лицам внутри организации;
- (b) аналитические процедуры;
- (c) наблюдение и инспектирование.

Аудитор не обязан выполнять все эти процедуры для каждого аспекта, требующего понимания аудитора, предусматриваемого этой частью.

Выполнение аналитических процедур в качестве процедур выявления и оценки рисков существенного искажения помогает выявить несоответствия, необычные операции или события, а также суммы, коэффициенты и тенденции, указывающие на вопросы, которые могут иметь последствия для аудита. Обнаруженные необычные или неожиданные соотношения могут помочь аудитору выявить риски существенного искажения, в особенности риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий, в том числе касающиеся счетов учета выручки.

Аналитические процедуры, выполняемые в рамках выявления и оценки рисков, могут включать как финансовую (например, цену продажи), так и нефинансовую информацию (например, объем проданной продукции), а также использование данных, агрегированных на высоком уровне. Аудитор может выполнить простое сравнение информации, такой как изменение в остатках по счетам по сравнению с остатками за предыдущие периоды, чтобы выявить возможные области повышенного риска.

Наблюдение и инспектирование могут подтверждать, дополнять или опровергать результаты опроса руководства и других лиц, а также могут предоставлять информацию об организации и ее окружении. Если политика или процедуры не оформлены документально или средства контроля организации не формализованы, аудитор тем не менее может получить

некоторые аудиторские доказательства, подтверждающие выявление и оценку рисков существенного искажения, путем наблюдения за применением средства контроля или его инспектирования.

Особенности организаций государственного сектора

При направлении запросов лицам, предположительно располагающим информацией, которая, по всей вероятности, поможет в выявлении рисков существенного искажения, аудиторы организаций государственного сектора могут получать информацию из дополнительных источников, например от аудиторов, участвующих в выполнении других аудиторских заданий в отношении организации. Процедуры, выполняемые аудиторами организаций государственного сектора для выявления и оценки рисков существенного искажения, могут также включать наблюдение и инспектирование документов, подготовленных руководством для законодательных органов, например документов, относящихся к обязательной отчетности о результатах деятельности.

Автоматизированные инструменты и методы

Если аудитор использует АИМ, аудитор может разработать и выполнить аудиторские процедуры для выявления и оценки рисков существенного искажения по относительно большим объемам данных (из основного регистра, вспомогательных ведомостей или других операционных данных), в том числе для анализа, наблюдения или инспектирования.

6.2.4. При разработке и выполнении процедур для выявления и оценки рисков существенного искажения аудитор должен учитывать возможные риски существенного искажения, возникающие в результате:

- (a) недобросовестных действий или ошибки;
- (b) отношений и операций со связанными сторонами;
- (c) событий или условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

Недобросовестные действия

Недобросовестное составление финансовой отчетности включает умышленные искажения, в том числе пропуски сумм или раскрытия информации в финансовой отчетности для введения в заблуждение пользователей финансовой отчетности. Недобросовестное составление финансовой отчетности часто сопряжено с обходом руководством средств контроля, которые во всех остальных отношениях могут казаться эффективно действующими, например с внесением фиктивных бухгалтерских записей ближе к концу финансового отчетного периода.

Неправомерное присвоение активов подразумевает кражу активов организации, во многих случаях совершаемую сотрудниками в относительно небольших и несущественных суммах. Однако присвоение может быть осуществлено с участием руководства, которое обычно имеет больше возможностей для того, чтобы завуалировать или скрыть присвоение активов таким образом, чтобы его было трудно обнаружить.

Неправомерное присвоение активов во многих случаях сопровождается поддельными или вводящими в заблуждение записями или документами с целью сокрытия факта недостачи

активов или того, что они стали предметом залога без соблюдения необходимых разрешительных процедур.

В МСО могут существовать другие факторы риска недобросовестных действий, чем в более сложных организациях. С одной стороны, руководство или руководитель-собственник могут иметь возможность осуществлять более эффективный надзор, чем имеющийся в более сложной организации, что может компенсировать более ограниченные возможности разделения обязанностей. С другой стороны, меньшее разделение обязанностей и более прямое участие руководства или руководителя-собственника могут предоставить им больше возможностей обойти средства контроля и совершить недобросовестные действия. МСО и их руководители-собственники также могут испытывать иное давление или стимулы к совершению недобросовестных действий, чем руководство более сложных организаций. В Приложении 4 изложены факторы риска недобросовестных действий, относящиеся к менее сложным организациям.

Связанные стороны

В некоторых МСО операции со связанными сторонами между руководителями-собственниками и близкими членами семьи могут быть обычным явлением, особенно в организациях закрытого типа. Эти операции могут совершаться на условиях, отличных от обычных рыночных условий; например, некоторые операции со связанными сторонами могут не предусматривать встречного предоставления или предусматривать встречное предоставление, значительно отличающееся от справедливой стоимости.

Непрерывность деятельности

События или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, имеющей особое значение для МСО, включают риск того, что банки и другие кредиторы, близкие члены семьи или руководители-собственники могут прекратить поддерживать организацию, а также возможную потерю основного поставщика, крупного клиента, ключевого сотрудника или права работать в соответствии с лицензией, франшизой или другим юридическим соглашением.

- 6.2.5. Если аудиторское мнение в заключении о финансовой отчетности за предыдущий период было модифицированным, аудитор должен оценить влияние соответствующих обстоятельств на финансовую отчетность за текущий год при выявлении и оценке рисков существенного искажения.

6.3. Понимание соответствующих аспектов деятельности организации

Понимание аудитором соответствующих аспектов деятельности организации, включая организацию и ее окружение, применимую концепцию составления финансовой отчетности и систему внутреннего контроля организации, устанавливает систему ориентиров, в которой

аудитор выявляет и оценивает риски существенного искажения, а также информационную среду, в которой аудитор планирует и выполняет дальнейшие аудиторские процедуры.

Запросы руководству и другим лицам внутри организации

6.3.1. Аудитор должен запросить у руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, сведения относительно:

- (a) того, каким образом организация идентифицирует бизнес-риски, имеющие значение для составления финансовой отчетности, и как они устраняются;
- (b) рисков недобросовестных действий в организации и системы контроля, установленной руководством для снижения этих рисков;
- (c) характера и степени прямого участия руководства в операциях или других видах деятельности, которые могут помочь руководству предотвратить или обнаружить искажения в учетной информации или выявить средства контроля, которые не работают должным образом;
- (d) идентификационных данных связанных сторон организации, включая:
 - (i) изменения по сравнению с предыдущим периодом;
 - (ii) характер взаимоотношений между организацией и этими связанными сторонами;
 - (iii) то, проводила ли организация какие-либо операции с такими связанными сторонами в течение отчетного периода и, если проводила, каковы виды и цели операций;
- (e) того, соблюдает ли организация законы или нормативные акты, которые могут оказать влияние на финансовую отчетность, и велась ли какая-либо переписка с соответствующими лицензирующими или регуляторными органами, которая может иметь отношение к финансовой отчетности;
- (f) оснований для предполагаемого использования принципа непрерывности деятельности, независимо от того, существуют ли события или условия, которые по отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и если да, то планов руководства по их устранению.

Запросы руководству и, если уместно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, помогают аудитору выявить и оценить риски существенного искажения и принять меры в ответ на эти риски.

Запросы о том, как организация выявляет и оценивает свои бизнес-риски, имеющие значение для составления финансовой отчетности, могут помочь аудитору понять:

- *были ли выявлены бизнес-риски;*
- *приняла ли организация меры в ответ на эти риски, и если да, то какие;*
- *были ли риски, с которыми сталкивается организация, выявлены, оценены и устранены с учетом характера и обстоятельств организации.*

Запросы о рисках существенного искажения вследствие недобросовестных действий в организации могут помочь аудитору понять:

- *оценку руководством риска того, что финансовая отчетность может оказаться существенно искаженной вследствие недобросовестных действий, включая характер, объем и частоту таких оценок;*
- *процедуры руководства по выявлению рисков недобросовестных действий в организации и реагированию на эти риски, включая все конкретные риски недобросовестных действий, которые выявило руководство или о которых ему стало известно, либо виды операций, остатков по счетам или раскрытия информации, в отношении которых вероятно существование риска недобросовестных действий;*
- *информирование руководством, если такое информирование имелось, лиц, отвечающих за корпоративное управление, о процедурах, выполняемых руководством с целью выявления рисков недобросовестных действий в организации, и реагирование на эти риски.*

Запрос о том, как руководство выполняет действия по предотвращению или обнаружению искажений в бухгалтерской информации и выявляет средства контроля, которые не работают должным образом, может включать выяснение того, какую информацию использует руководство и на основании чего руководство считает информацию достаточно надежной, а также запрос о том, как устраняются недостатки. Эти запросы помогают аудитору понять, присутствуют ли и функционируют ли другие аспекты системы внутреннего контроля организации в соответствии с обстоятельствами организации, учитывая характер и сложность организации.

При ведении бухгалтерского учета на основе принципа непрерывности деятельности финансовая отчетность составляется исходя из допущения о том, что организация осуществляет непрерывно свою деятельность и будет продолжать осуществлять свою деятельность в обозримом будущем. Финансовая отчетность общего назначения составляется с применением принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать организацию, прекратить ее деятельность либо когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности. Если применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, является правомерным, активы и обязательства отражаются исходя из того, что организация сможет реализовать свои активы и выполнить свои обязательства в ходе обычной деятельности.

Особенности в случае наличия в рабочей группе других членов, кроме руководителя задания

6.3.2. Аудитор должен обмениваться соответствующей информацией о связанных сторонах организации с другими членами рабочей группы.

6.3.3. Аудитор должен получить разъяснения у руководства и, если уместно, у лиц, отвечающих за корпоративное управление, и у других лиц внутри организации, в зависимости от обстоятельств, чтобы определить, известно ли им о каких бы то ни было случаях реальных недобросовестных действий, а также подозрений или обвинений в недобросовестных действиях в организации.

Понимание организации и ее окружения

6.3.4. Аудитор должен получить понимание:

- (a) организационной структуры организации, структуры собственности и системы корпоративного управления, а также бизнес-модели организации;
- (b) отраслевых и иных внешних факторов;
- (c) того, как оценивается финансовая эффективность организации;
- (d) правового регулирования, применимого к организации, и того, каким образом организация соблюдает требования этих актов;
- (e) операций, осуществляемых организацией, а также событий и условий, которые могут повлечь за собой необходимость признания или раскрытия оценочных значений или их изменения в финансовой отчетности;
- (f) соглашения или отношений, которые могут привести к возникновению непризнанных обязательств или будущих обязательств.

Изучение целей, стратегии и бизнес-модели организации помогает аудитору изучить организацию на стратегическом уровне и понять бизнес-риски, которые принимает на себя организация и с которыми она сталкивается. Понимание бизнес-рисков организации помогает аудитору выявить риски существенного искажения, поскольку основная часть бизнес-рисков в тот или иной момент будет иметь финансовые последствия и, следовательно, отразится на показателях финансовой отчетности. При получении понимания бизнес-модели организации аудитор может рассмотреть, как организация использует ИТ.

Значимые отраслевые факторы включают сложившиеся в отрасли условия, такие как конкурентная среда, отношения с поставщиками и покупателями, а также развитие технологий. К числу прочих внешних факторов, которые влияют на организацию и которые может учитывать аудитор, относятся общие экономические условия, процентные ставки и доступность финансирования, а также инфляция и переоценка валюты.

При понимании соглашений или взаимоотношений, которые могут привести к непризнанным обязательствам или будущим обязательствам, аудитор может рассмотреть возможность проверки протоколов встреч и переписки с юрисконсультантом, а также проверки счетов юридических расходов.

Особенности организаций государственного сектора

Организации, осуществляющие деятельность в государственном секторе, могут создавать ценность и приносить пользу иным образом, чем организации, которые создают стоимость для своих собственников, однако у них всё равно есть бизнес-модель, которая реализуется с конкретной целью. К вопросам, которые могут изучить аудиторы организаций государственного сектора в отношении бизнес-модели организации, относятся следующие:

- *понимание соответствующих видов деятельности в государственном секторе, в том числе соответствующих программ;*
- *цели и стратегии программ, включая элементы государственной политики.*

Понимание применимой концепции составления финансовой отчетности

6.3.5. Аудитор должен получить понимание следующего:

- (а) применимой концепции составления финансовой отчетности, включая оценочные значения, критерии признания, правила расчетов и соответствующие требования к представлению и раскрытию информации, а также то, как они применяются в контексте характера и обстоятельств организации и ее окружения;
- (б) учетной политики организации и причин любых изменений в ней.

6.3.6. Аудитор должен оценить, имеет ли учетная политика организации надлежащий характер и соответствует ли она применимой концепции составления финансовой отчетности.

Понимание системы внутреннего контроля организации

В менее сложных организациях и, в частности, в организациях, которыми руководит собственник, в зависимости от размера и сложности организации будет варьироваться объем разработки, внедрения и обслуживания системы внутреннего контроля организации. Если отсутствуют формализованные процессы или документально оформленные политика или процедуры, аудитор, тем не менее, должен понимать, как руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, предотвращают и выявляют недобросовестные действия и ошибки, и применять профессиональное суждение для определения характера и объема процедур, чтобы получить необходимое понимание.

Особенности организаций государственного сектора

Аудиторы организаций государственного сектора зачастую имеют дополнительные обязанности в отношении системы внутреннего контроля, например обязанность подготовить отчет о соблюдении организацией установленных норм и правил или требований представлять отчет о фактическом расходовании средств в сопоставлении с бюджетными параметрами. Аудиторы организаций государственного сектора также могут быть обязаны подготовить отчет о соблюдении требований законодательства, нормативных и иных актов. В результате проводимая ими проверка системы внутреннего контроля может оказаться более обширной и подробной.

Понимание контрольной среды организации

6.3.7. Аудитор должен:

- (а) получить понимание контрольной среды, имеющей значение для составления финансовой отчетности;
- (б) оценить, обеспечивает ли контрольная среда надлежащую основу для системы внутреннего контроля организации, с учетом характера и сложности деятельности организации.

Понимание аудитора может включать рассмотрение вопросов о том:

- *как руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют надзор за организацией, демонстрируют добросовестность и*

этические ценности, например посредством информирования сотрудников об ожиданиях в отношении деловой практики и этического поведения;

- какова культура организации, в том числе поддерживает ли эта культура честность и этичное поведение;
- как распределяются полномочия и ответственность в организации;
- как организация привлекает, развивает и удерживает компетентных специалистов;
- если применимо, как активно руководители-собственники участвуют в бизнесе и как это может повлиять на риски, возникающие в результате обхода руководством средств контроля из-за отсутствия разделения обязанностей.

Контрольная среда обеспечивает общую основу для функционирования других компонентов системы внутреннего контроля организации, и ее недостатки могут подорвать остальную часть системы внутреннего контроля организации. Хотя контрольная среда напрямую не предотвращает, не выявляет и не исправляет искажения, она может повлиять на эффективность других средств контроля в системе внутреннего контроля. Контрольная среда охватывает функции административного и корпоративного управления, отношение руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, к системе внутреннего контроля организации, их осведомленность в этой области и соответствующие действия, а также значение, придаваемое организацией системе внутреннего контроля.

Поскольку контрольная среда лежит в основе системы внутреннего контроля организации, любые ее недостатки могут оказать всеобъемлющее влияние на составление финансовой отчетности. Следовательно, изучение и оценка аудитором данных компонентов влияют на выявление и оценку аудитором риска существенного искажения на уровне финансовой отчетности, а также могут повлиять на выявление и оценку риска существенного искажения на уровне предпосылок.

Все или некоторые аспекты контрольной среды могут быть неприменимы для МСО или могут быть менее формализованы. Например, малая организация может не иметь документально оформленного кодекса поведения, но вместо этого может обладать зрелой корпоративной культурой, в рамках которой как в устном общении, так и личным примером, подаваемым руководством, подчеркивается важность добросовестности и этического поведения.

В некоторых организациях возможно доминирование одного человека, который может действовать в значительной степени по собственному усмотрению. Действия и отношение такого человека могут оказывать всеобъемлющее влияние на корпоративную культуру организации, что, в свою очередь, может оказать всеобъемлющее влияние на контрольную среду. Доминирование в руководстве малой организации одного человека обычно само по себе не указывает на неспособность руководства демонстрировать и распространять надлежащее отношение к системе внутреннего контроля и процессу составления финансовой отчетности. В некоторых организациях необходимость получения разрешения руководства может компенсировать недостаточные в остальных отношениях средства контроля и снизить риск недобросовестных действий со стороны работников. Однако доминирование в руководстве одного человека может быть и

потенциальным недостатком системы внутреннего контроля, поскольку приводит к возможности обхода руководством средств контроля.

Понимание процесса составления организацией финансовой отчетности

6.3.8. Для значительных видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации аудитор должен получить представление о процессе составления финансовой отчетности организации, включая:

- (a) бухгалтерские записи и другие записи, которые подтверждают виды операций, остатки по счетам и раскрытие информации в финансовой отчетности;
- (b) то, как иницируются операции и как информация о них записывается, обрабатывается, корректируется при необходимости, передается в основной регистр и отражается в финансовой отчетности;
- (c) то, как выявляется, обрабатывается и раскрывается информация о событиях и условиях, иных, чем операции;
- (d) ресурсы организации, включая ИТ-среду, относящиеся к пунктам (a) – (c) выше.

Вопросы, которые аудитор может учитывать при получении понимания процесса составления финансовой отчетности организации, относящейся к значительным видам операций, остаткам по счетам и раскрытию информации, включая следующие:

- *как обрабатываются данные или информация, относящаяся к операциям, прочим событиям и условиям;*
- *как сохраняется целостность этих данных или информации;*
- *как используются информационные процессы, персонал и другие ресурсы.*

Аудитор может получить понимание в отношении информационной системы разными способами, включая следующие:

- *направление запросов соответствующему персоналу относительно процедур, которые используются для иницирования, отражения, обработки и представления в отчетности операций, или относительно процесса составления финансовой отчетности организации;*
- *инспектирование руководств по политике или процессам либо другой документации процесса составления финансовой отчетности организации;*
- *наблюдение за выполнением политики или процедур персоналом организации;*
- *выбор операций и их отслеживание в рамках применимого процесса составления финансовой отчетности (то есть выполнение сквозной проверки).*

Менее сложным организациям, в управлении которыми руководство принимает непосредственное участие, возможно, не требуются подробные описания процедур бухгалтерского учета, сложных данных бухгалтерского учета или документально оформленной политики.

Автоматизированные инструменты и методы

Кроме того, аудитор может использовать автоматизированные методы для получения прямого доступа к базам данных в информационной системе, в которых хранятся данные бухгалтерского учета операций, или для выгрузки цифровых данных из таких баз. С применением к данной информации автоматизированных инструментов или методов аудитор может подтвердить свое понимание в отношении потока операций в информационной системе, отследив бухгалтерские записи или иные цифровые записи, относящиеся к конкретной операции, либо всю совокупность операций с момента ввода в состав данных бухгалтерского учета и до момента отражения в основном регистре. Анализ полных или больших групп операций тоже может привести к выявлению отклонений от обычных или ожидаемых процедур обработки этих операций, в результате чего могут быть выявлены риски существенного искажения.

6.3.9. В отношении оценочных значений и связанной с ними информации по значительным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации аудитор должен получить понимание:

- (а) как руководство определяет, выбирает и использует применимые методы, допущения или источники исходных данных, которые являются надлежащими в контексте применимой концепции составления финансовой отчетности, включая определение значительных допущений;
- (б) как руководство понимает степень неопределенности оценки и устраняет такую неопределенность, включая выбор точечной оценки и соответствующее раскрытие информации для включения в финансовую отчетность;
- (с) как руководство проверяет фактический результат (результаты) предыдущих оценочных значений и какие меры принимает по результатам такой проверки.

6.3.10. Аудитор должен оценить, обеспечивает ли процесс организации по составлению своей финансовой отчетности, включая расчет оценочных значений, ее надлежащее составление в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности.

Понимание услуг, предоставляемых обслуживающей организацией

6.3.11. Если организация использует услуги обслуживающей организации, и эти услуги имеют отношение к процессу организации по составлению финансовой отчетности, аудитор должен в соответствии с пунктом 6.3.8. получить понимание:

- (а) характера предоставляемых обслуживающей организацией услуг и значимости таких услуг для организации-пользователя, включая их воздействие на систему внутреннего контроля организации-пользователя;
- (б) характера и существенности обрабатываемых операций либо счетов или процессов составления финансовой отчетности, затронутых обслуживающей организацией;
- (с) степени взаимодействия деятельности обслуживающей организации и организации-пользователя;
- (д) соответствующих условий договоров о видах деятельности, осуществляемых обслуживающей организацией.

Понимание аудитора должно быть достаточным, чтобы обеспечить надлежащую основу для выявления и оценки рисков существенного искажения.

МСО могут пользоваться разнообразными услугами сторонних организаций в области ведения бухгалтерского учета – от обработки определенных операций и ведения их учета (например, начисление заработной платы и уплата налогов с заработной платы) до составления финансовой отчетности. Использование услуг такой обслуживающей организации для составления финансовой отчетности не освобождает руководство менее сложной организации и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, от их ответственности в отношении финансовой отчетности.

Услуги обслуживающей организации имеют отношение к процессу составления финансовой отчетности организации, если эти услуги и средства контроля над ними являются частью процесса, описанного в пункте 6.3.8, или влияют на него.

В ходе получения понимания этих услуг аудитор собирает информацию о характере и значимости услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, и их влиянии на систему внутреннего контроля организации-пользователя, что влияет на характер и объем работы, которую должен выполнить аудитор в отношении услуг, предоставляемых обслуживающей организацией. Важность средств контроля обслуживающей организации для средств контроля организации-пользователя зависит от степени взаимодействия деятельности обслуживающей организации и организации-пользователя. Например, обслуживающая организация может обрабатывать и учитывать операции, которые, тем не менее, должны быть авторизованы организацией-пользователем, в другом случае организация-пользователь может полагаться на то, что такие средства контроля будут задействованы в обслуживающей организации.

Обслуживающая организация может привлечь обслуживающего аудитора для предоставления отчета в отношении описания и структуры (отчет 1-го типа) или в отношении описания, структуры и операционной эффективности (отчет 2-го типа) средств контроля в обслуживающей организации. Такие отчеты могут предоставить аудитору информацию, необходимую для получения понимания системы внутреннего контроля организации-пользователя. Однако настоящий стандарт не был разработан для использования аудитором таких отчетов в качестве аудиторских доказательств разработки, внедрения или операционной эффективности средств контроля в обслуживающей организации и поэтому не включает таких требований.

Понимание контрольных процедур организации

6.3.12. Аудитор должен получить понимание о контрольных процедурах в организации путем выявления средств контроля, которые устраняют риски существенного искажения на уровне предпосылок, как изложено далее. Аудитор должен выполнить процедуры, помимо запроса, чтобы оценить, эффективно ли разработано и реализовано ли средство контроля для каждого из средств контроля, указанных в пунктах (а) – (е) ниже:

- (а) средства контроля, предназначенные для снижения рисков, которые определены как значительные риски;
- (b) средства контроля за бухгалтерскими записями, в том числе за записями нерегулярных, необычных операций или корректировок;
- (с) средства контроля, если такие имеются, операционную эффективность которых аудитор планирует тестировать при определении характера, сроков и объема тестирования по существу, включая средства контроля, снижающие риски, для которых процедуры

проверки по существу в отдельности не обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

- (d) средства контроля, если такие имеются, относящиеся к значительным операциям и соглашениям со связанными сторонами, а также значительным операциям и соглашениям, выходящим за рамки обычной деятельности;
- (e) средства контроля, если такие имеются, указанные в пунктах (a) – (d) у организации-пользователя, связанные с услугами, предоставляемыми обслуживающей организацией, включая те, которые применяются к операциям, обрабатываемым обслуживающей организацией.

Понимание, которое должен получить аудитор в отношении контрольных процедур в организации, включает идентификацию конкретных средств контроля, в зависимости от обстоятельств организации, а также оценку их структуры и определение того, были ли внедрены средства контроля. Оценка структуры и способа реализации средств контроля включает оценку того, разработано ли средство контроля для эффективного снижения риска существенного искажения на уровне предпосылок или в действительности разработано для поддержки функционирования других средств контроля, а также определения факта внедрения средства контроля.

Это помогает аудитору понять подход руководства к устранению определенных рисков и, следовательно, обеспечивает основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур, учитывающих эти риски, даже если аудитор не планирует тестировать операционную эффективность выявленных средств контроля.

Бухгалтерские записи

Ожидается, что средства контроля за бухгалтерскими записями будут выявлены в рамках всех аудиторских заданий, так как способ внесения информации организацией в результате обработки операций в основной регистр, как правило, подразумевает использование бухгалтерских записей, будь то стандартные или нестандартные записи, автоматизированные записи или записи, осуществляемые вручную. Объем выявления других средств контроля может варьироваться в зависимости от характера организации и планируемого аудитором подхода к проведению дальнейших аудиторских процедур. Например, информационная система организации может быть несложной, и аудитор может не намереваться проверять операционную эффективность средств контроля. Более того, возможно, аудитор не выявит значительных рисков или иных рисков существенного искажения, в отношении которых ему необходимо оценить структуру средств контроля и определить, были ли они внедрены. При проведении такого аудита аудитор может установить, что выявленные средства контроля в организации отсутствуют, за исключением средств контроля за бухгалтерскими записями.

Связанные стороны

Средства контроля в МСО зачастую являются менее формализованными, и эти организации могут не иметь документально оформленных процессов закрепления взаимоотношений и операций между связанными сторонами. Руководитель-собственник может уменьшить некоторые риски, связанные с операциями между связанными сторонами, или потенциально увеличить данные риски за счет активного вмешательства во все аспекты совершения таких операций. В подобных организациях аудитор может

получить представление о взаимоотношениях и операциях между связанными сторонами, а также о средствах контроля за ними, которые могут иметься, благодаря направлению руководству запросов в сочетании с другими процедурами, такими как наблюдение за действиями руководства по осуществлению надзора и проведению проверок и изучение соответствующей доступной документации.

6.3.13. В отношении средств контроля, указанных в пункте 6.3.12, аудитор должен:

- (a) выявить ИТ-приложения и другие аспекты ИТ-среды, которые подвержены рискам, возникающим в результате использования ИТ, и то, каковы эти связанные риски;
- (b) выявить общие средства ИТ-контроля организации, разработанные в ответ на выявленные риски;
- (c) при выполнении процедур в дополнение к запросам – оценить, эффективно ли были разработаны и внедрены выявленные общие средства ИТ-контроля.

Понимание аудитором процесса составления финансовой отчетности организации (которое может быть достигнуто путем выполнения сквозных процедур) охватывает ИТ-среду, относящуюся к потокам операций и обработке информации. Это связано с тем, что использование организацией ИТ-приложений или других аспектов ИТ-среды может привести к возникновению рисков, связанных с информационными технологиями (то есть подверженность средств контроля обработки информации неэффективности структуры или функционирования либо риски нарушения целостности информации).

Степень понимания аудитором ИТ-процессов, в том числе объема внедрения организацией общих средств ИТ-контроля, будет различаться в зависимости от характера и обстоятельств организации и ее ИТ-среды, а также в зависимости от характера и объема средств контроля, выявленных аудитором. Количество ИТ-приложений, которые подвержены рискам, возникающим вследствие использования ИТ, также будет варьироваться в зависимости от данных факторов. Общие средства ИТ-контроля поддерживают непрерывное надлежащее функционирование средств контроля обработки информации ИТ-среды, включая непрерывное эффективное функционирование средств контроля обработки информации и целостность информации.

Недостатки в системе внутреннего контроля организации

6.3.14. Аудитор должен определить, были ли выявлены один или несколько недостатков в системе внутреннего контроля организации, и если да, то являются ли они по отдельности или в совокупности значительными недостатками.

Получив понимание системы внутреннего контроля организации, аудитор может прийти к выводу, что определенные политики или процедуры организации не являются надлежащими с учетом характера и обстоятельств организации. Такой вывод может служить признаком, который помогает аудитору в выявлении недостатков системы контроля. Если аудитор выявил один или несколько недостатков, он может рассмотреть влияние этих недостатков на выявление и оценку рисков существенного искажения и на разработку дальнейших аудиторских процедур.

Аудитор применяет профессиональное суждение при определении того, является ли данный недостаток значительным недостатком системы внутреннего контроля.

6.4. Выявление и оценка рисков существенного искажения

Аудитор выявляет и оценивает риски существенного искажения для определения характера, сроков проведения и объема дальнейших аудиторских процедур, которые необходимы для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Эти доказательства позволяют аудитору выразить мнение о финансовой отчетности при приемлемо низком уровне аудиторского риска.

6.4.1. Аудитор должен определить риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок:

- (a) на уровне финансовой отчетности. При этом аудитор должен определить, влияют ли они на риски на уровне предпосылок, и рассмотреть их характер и то, насколько всеобъемлющим является их влияние на финансовую отчетность;
- (b) на уровне предпосылок для видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации. При этом аудитор должен:
 - (i) определить соответствующие предпосылки и связанные с ними значительные виды операций, остатки по счетам и раскрытие информации;
 - (ii) оценить неотъемлемый риск для выявленных рисков существенного искажения на уровне предпосылок путем оценки вероятности и величины искажения.

Риски на уровне финансовой отчетности

Риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности относятся к рискам, которые всеобъемлющим образом распространяются на финансовую отчетность в целом и потенциально затрагивают целый ряд предпосылок. Риски такого характера необязательно являются рисками, связанными с конкретными предпосылками на уровне вида операций, остатка по счету или раскрытия информации (например, риск обхода руководством средств контроля).

Риски на уровне предпосылок

При выявлении и оценке рисков существенного искажения аудитор использует предпосылки составления финансовой отчетности для рассмотрения различных типов искажений, которые могут возникнуть. В Приложении 5 изложены предпосылки, которые могут быть использованы аудитором при рассмотрении различных типов искажений на уровне предпосылок.

Предпосылки в отношении вида операций, остатка по счету или раскрытия информации являются соответствующими, когда с ними связан выявленный риск существенного искажения. Соответствие предпосылки определяется до рассмотрения любых соответствующих средств контроля (то есть до оценки неотъемлемого риска) и основывается на предварительном рассмотрении аудитором искажений, у которых имеется обоснованная возможность как реализоваться (то есть вероятность), так и оказаться существенными, если они реализуются (то есть величина). Значительные виды операций, остатки по счету или раскрытие информации – те для которых существует одна или более соответствующих предпосылок. Определение соответствующих предпосылок и значительных видов операций, остатков по счетам и раскрытия

информации обеспечивает основу для выявления и оценки рисков существенного искажения.

Оценка неотъемлемого риска

Оцененный неотъемлемый риск, относящийся к конкретному риску существенного искажения на уровне предпосылок, представляет собой профессиональное суждение в рамках диапазона значений неотъемлемого риска – от более низкого значения к более высокому.

При оценке неотъемлемого риска аудитор применяет профессиональное суждение для определения значимости сочетания вероятности и величины искажения. Суждение в отношении того, где в диапазоне значений неотъемлемого риска находится оцененный риск, может разниться в зависимости от характера, размера или обстоятельств организации. При этом учитывается оценка вероятности и величины искажения, а также факторы неотъемлемого риска.

При оценке вероятности искажения аудитор оценивает вероятность того, что искажение имеется. При оценке величины искажения аудитор рассматривает качественные и количественные аспекты возможного искажения (то есть искажения в предпосылках, касающихся видов операций, остатков по счетам и раскрытии информации, можно оценить как существенные из-за их суммы, характера или конкретных обстоятельств).

При оценке неотъемлемого риска факторы, относящиеся к подготовке информации, требуемой в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности, и влияющие на подверженность предпосылок искажениям, могут включать:

- сложность;
- субъективность;
- изменчивость;
- неопределенность (для оценочных значений – это неопределенность оценки);
- подверженность искажению вследствие предвзятости руководства или иных факторов риска недобросовестных действий в той мере, в которой они влияют на неотъемлемый риск.

Наличие этих факторов может привести к более высокому неотъемлемому риску и может указывать на то, что МСА для МСО не является надлежащим для выполнения этого аудита.

Когда риски существенного искажения носят более всеобъемлющий характер для финансовой отчетности в целом и потенциально влияют на многие предпосылки, риски существенного искажения оцениваются на уровне финансовой отчетности. При оценке риска на уровне предпосылок аудитор учитывает, в какой степени риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности влияют на оценку неотъемлемых рисков существенного искажения на уровне предпосылок.

При выявлении и оценке рисков существенного искажения значимыми являются результаты обсуждения в рабочей группе и любые запросы, касающиеся недобросовестных действий и непрерывности деятельности.

Особенности организаций государственного сектора

При применении профессионального суждения в отношении оценки риска существенного искажения аудиторы организаций государственного сектора могут рассмотреть степень сложности нормативных актов и директив, а также риски несоблюдения требований уполномоченных органов.

- 6.4.2. При выявлении и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий аудитор должен, основываясь на допущении о наличии рисков недобросовестных действий в признании выручки, оценить, какие типы выручки, операций по признанию выручки или предпосылки влекут за собой такие риски.

При выявлении и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий аудитор может учитывать, были ли выявлены необычные или неожиданные взаимосвязи при выполнении аналитических процедур, в том числе связанных со счетами учета выручки.

Допущение о наличии рисков недобросовестных действий в признании выручки может быть опровергнуто. Например, аудитор, основываясь на полученных аудиторских доказательствах, может сделать вывод об отсутствии риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий при признании выручки в случае осуществления простых операций единственного вида, например при признании выручки от сдачи в аренду единственного объекта недвижимости.

- 6.4.3. При выявлении и оценке рисков существенного искажения, связанных с оценочным значением и соответствующим раскрытием информации на уровне предпосылок, аудитор должен учитывать, насколько оценочное значение подвержено неопределенности оценки и насколько сложность, субъективность, изменчивость или предвзятость руководства влияют на следующее:

- (a) выбор и применение метода, допущений и исходных данных;
- (b) выбор точечной оценки руководства и соответствующего раскрытия информации.

Значительные риски

- 6.4.4. Аудитор должен определить, является ли какой-либо из оцененных рисков существенного искажения, по профессиональному суждению аудитора, значительным риском.

Определение того, какие из оцененных рисков существенного искажения расположены близко к верхней границе диапазона значений неотъемлемого риска, а следовательно, относятся к значительным рискам, является предметом профессионального суждения, за исключением случаев, когда риск относится к определенному виду, который необходимо рассматривать как значительный риск, в соответствии с требованиями пункта 6.4.6. Расположение ближе к верхней границе диапазона неотъемлемого риска у разных организаций будет разным и не всегда будет совпадать у одной организации в разные периоды. Оно может зависеть от характера и обстоятельств организации, для которой проводится оценка риска.

- 6.4.5. Аудитор должен определить, являются ли оцененные риски, связанные с отношениями и операциями между связанными сторонами, а также оцененные риски, связанные с оценочными значениями, значительными рисками.

6.4.6. Аудитор должен отнести к с значительным рискам следующее:

- (a) риск существенного искажения по причине действий руководства в обход средств контроля;
- (b) любые другие риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий, включая риски, выявленные аудитором в соответствии с пунктом 6.4.2;
- (c) выявленные значительные операции между связанными сторонами за рамками обычной деятельности организации.

Хотя уровень риска обхода руководством средств контроля в различных организациях варьируется, этот риск, тем не менее, присутствует во всех организациях. По причине непредсказуемости способов такого обхода этот риск является риском существенного искажения вследствие недобросовестных действий и, таким образом, представляет собой значительный риск.

Оценка риска средств контроля

6.4.7. Аудитор должен оценить риск средств контроля, если:

- (a) аудитор определил, что процедуры проверки по существу сами по себе не могут обеспечить получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств для любого из рисков существенного искажения на уровне предпосылок; или
- (b) аудитор планирует тестирование операционной эффективности средств контроля.

Если аудитор не планирует тестирование операционной эффективности средств контроля, его оценка риска средств контроля должна быть такой, чтобы оценка риска существенного искажения соответствовала оценке неотъемлемого риска.

При планировании тестирования операционной эффективности средств контроля аудитор исходит из того, что средства контроля работают эффективно, и это предположение ляжет в основу оценки аудитором риска средств контроля.

Первоначальное ожидание относительно операционной эффективности средств контроля основано на оценке аудитором структуры выявленных средств контроля в компоненте контрольных процедур и установлении факта их внедрения согласно пунктам 6.3.12 и 6.3.13(b). После того, как аудитор протестирует операционную эффективность средств контроля в соответствии с частью 7, он сможет подтвердить свое первоначальное ожидание относительно операционной эффективности средств контроля. В том случае, если средства контроля не работают эффективно, как ожидалось, аудитору потребуется пересмотреть оценку риска средств контроля.

Оценка аудитором риска средств контроля может быть выполнена разными способами в зависимости от его предпочтений в области методов или методологии проведения аудита и может быть выражена по-разному. Оценка риска средств контроля может быть выражена с использованием качественных категорий (например, оценка риска средств контроля как максимального, среднего или минимального) или с учетом ожиданий аудитора в отношении того, насколько эффективно средство или средства контроля в отношении выявленного риска, то есть насколько он планирует полагаться на эффективное функционирование средств контроля. Например, если риск средств контроля оценивается как максимальный, аудитор не планирует полагаться на эффективное функционирование

средств контроля. Если риск средств контроля оценивается ниже, чем максимальный, аудитор планирует полагаться на эффективное функционирование средств контроля.

Если при проведении обычных видов операций допускается высокоавтоматизированная обработка с незначительным ручным вмешательством или без него, то не всегда бывает возможно выполнить одни только процедуры проверки по существу в отношении риска. Такая ситуация может иметь место в том случае, если значительный объем информации организации иницируется, записывается, обрабатывается или обобщается только в электронной форме. В таких случаях:

- *достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств обычно зависят от эффективности средств контроля за их точностью и полнотой;*
- *вероятность неправомерного иницирования или изменения информации и их необнаружения может оказаться выше, если надлежащие средства контроля неэффективны.*

Оценка процедур выявления и оценки рисков существенного искажения и пересмотр оценки рисков

6.4.8. Аудитор должен оценить, обеспечивают ли аудиторские доказательства, полученные в результате процедур выявления и оценки рисков существенного искажения, надлежащую основу для выявления и оценки рисков существенного искажения. В ином случае аудитор должен выполнять дополнительные процедуры до тех пор, пока не будут получены аудиторские доказательства, обеспечивающие такую основу. При выявлении и оценке рисков существенного искажения аудитор должен учитывать все аудиторские доказательства, полученные в результате процедур выявления и оценки рисков существенного искажения, независимо от того, подтверждают ли они заявления руководства или противоречат им.

6.4.9. В ходе проведения аудита по мере сбора дополнительных аудиторских доказательств оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок может изменяться. Когда аудитор в ходе выполнения дальнейших аудиторских процедур получает аудиторские доказательства или получает новую информацию и эти доказательства или информация противоречат тем аудиторским доказательствам, на которых аудитор изначально основывал свою оценку, он должен пересмотреть свою оценку и, следовательно, внести изменения в запланированные дальнейшие аудиторские процедуры.

6.4.10. На протяжении всего аудита аудитор должен с повышенным вниманием подходить к аудиторским доказательствам, указывающим на то, что имеются события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

Если события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, выявлены после проведения аудитором оценки рисков, то в дополнение к проведению процедур может потребоваться пересмотр аудитором оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности.

6.5. Оценка того, является ли применение МСА для МСО надлежащим

6.5.1. На основе процедур, выполненных для выявления и оценки рисков существенного искажения, руководитель задания должен оценить, по-прежнему ли МСА для МСО является надлежащим для применения с учетом характера и обстоятельств аудируемой организации.

Первоначальное решение аудитора применять МСА для МСО может измениться по мере получения новой информации или дополнительных аудиторских доказательств при выполнении процедур по выявлению и оценке рисков существенного искажения. В обстоятельствах, когда получены аудиторские доказательства или новая информация, которые не соответствуют первоначальному решению аудитора применять МСА для МСО, аудитору может потребоваться изменить первоначальное решение применять МСА для МСО и перейти к применению МСА или других применимых стандартов, если это необходимо.

6.6. Конкретные требования к информационному взаимодействию

6.6.1. Аудитор должен сообщить руководству и, если уместно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, о значительных рисках, выявленных аудитором.

6.7. Конкретные требования к документированию

В дополнение к общим требованиям к документации, изложенным в пункте 2.4, которые применяются на протяжении всего аудиторского задания, ниже описаны конкретные вопросы, подлежащие документированию, относящиеся к настоящей части.

Форма и объем документации относительно выявления и оценки рисков существенного искажения могут быть простыми и относительно краткими, и на них влияют:

- *характер, размер и сложность организации и ее системы внутреннего контроля;*
- *доступность информации, получаемой от организации;*
- *методология и технология аудита, используемые в ходе выполнения аудиторского задания.*

Нет необходимости документировать полное понимание аудитором организации и связанных с ним вопросов, при этом, скорее, следует применять принципы, изложенные в пункте 2.4, и учитывать вопросы, отмеченные ниже.

6.7.1. В аудиторской документации аудитор обязан отразить:

- (a) ключевые элементы понимания, полученного в отношении каждого из аспектов деятельности организации и ее окружения, применимой концепции составления финансовой отчетности, системы внутреннего контроля организации и процедур, выполняемых для выявления и оценки рисков существенного искажения;
- (b) наименования выявленных связанных сторон (включая изменения, произошедшие по сравнению с предыдущим периодом) и характер отношений со связанными сторонами;
- (c) выявленные и оцененные риски существенного искажения, включая риски вследствие недобросовестных действий, на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок, включая значительные риски и риски, в отношении которых не могут быть предоставлены достаточные надлежащие аудиторские доказательства исключительно процедурами проверки по существу, а также обоснование вынесенных значительных суждений;
- (d) если применимо, причины для вывода об отсутствии риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий, связанного с признанием выручки;

- (е) средства контроля, указанные в пунктах 6.3.12 и 6.3.13, и оценку того, эффективно ли разработано средство контроля, и понимание того, было ли внедрено средство контроля;
- (f) для оценочных значений – ключевые элементы понимания аудитором оценочных значений, включая надлежащие средства контроля, связь оцененных рисков существенного искажения с дальнейшими аудиторскими процедурами, а также любые показатели предвзятости руководства и способы их устранения.

6.7.2. Аудитор должен задокументировать оценку того, продолжает ли применение МСА для МСО являться надлежащим с учетом характера и обстоятельств аудируемой организации.

7. Проведение процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения

Содержание части

Часть 7 содержит материалы, относящиеся:

- к разработке и реализации аудиторских процедур общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности;
- разработке и проведению процедур в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылок (то есть к разработке и выполнению дальнейших аудиторских процедур). Дальнейшие процедуры включают процедуры проверки по существу (детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу) и тестирование средств контроля (при необходимости) и подробно рассматриваются в этой части;
- процедурам по конкретным темам в качестве мер в ответ на оцененные риски существенного искажения.

Сфера применения настоящей части

В этой части излагаются конкретные требования в отношении получения аудиторских доказательств в качестве мер в ответ на оцененные риски существенного искажения. В части 2 также излагаются общие требования в отношении аудиторских доказательств. В соответствии с требованиями настоящей части аудитор может счесть полезным обратиться к следующим частям, в которых изложены соответствующие вопросы:

- о недобросовестных действиях – см. пункт 1.5;
- о законах и нормативных актах – см. пункт 1.6;
- о связанных сторонах – см. пункт 1.7;
- об информации, используемой в качестве аудиторских доказательств – см. пункт 2.3.

7.1. Цели

7.1.1. Цели аудитора состоят в том, чтобы:

- (a) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оцененных рисков существенного искажения путем разработки и выполнения аудиторских процедур в ответ на эти риски;
- (b) надлежащим образом реагировать на риски существенного искажения, возникающие в результате недобросовестных действий или подозрений в недобросовестных действиях;
- (c) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении использования руководством принципа непрерывности деятельности и соответствующего раскрытия информации
- (d) надлежащим образом реагировать на выявленное в ходе аудита несоблюдение или подозрение в несоблюдении закона или нормативного акта.

7.2. Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности

7.2.1. Аудитор должен разработать и реализовать аудиторские процедуры общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Аудиторские процедуры общего характера на уровне финансовой отчетности, такие как внесение общих изменений в характер, сроки или объем аудиторских процедур, или корректировка выделенных ресурсов, или привлечение экспертов, основаны на тех рисках, которые всеобъемлющим образом распространяются на финансовую отчетность. К таким рискам могут относиться, например, риски, возникающие в результате действия отраслевых, нормативных и других внешних факторов, или вопросы, в целом связанные с основами ведения бухгалтерского учета или применения учетной политики организации.

В частности, на аудиторские процедуры общего характера также влияет понимание аудитором контрольной среды. Контрольная среда обеспечивает общую основу для функционирования других компонентов системы внутреннего контроля организации. Хотя контрольная среда сама по себе не предотвращает, не выявляет и не исправляет искажения, она может повлиять на эффективность других средств контроля в системе внутреннего контроля. Таким образом, эффективная контрольная среда может дать аудитору более высокую степень уверенности в системе внутреннего контроля и надежности аудиторских доказательств, полученных внутри организации.

Недостатки, которые были выявлены в контрольной среде при получении понимания системы внутреннего контроля организации, однако, имеют противоположный эффект и могут привести к необходимости сбора большего объема аудиторских доказательств в результате проведения процедур проверки по существу. Слабая контрольная среда также влияет на работу, которая может быть проведена в промежуточный период.

7.2.2. При определении аудиторских процедур общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности аудитор должен:

- (a) оценить, не может ли выбор и применение организацией той или иной учетной политики, особенно в части, касающейся субъективных оценок и сложных операций, служить признаком ошибок или недобросовестного составления финансовой отчетности в результате действий руководства по манипулированию финансовыми результатами;
- (b) включить элемент непредсказуемости при выборе характера, сроков и объема аудиторских процедур.

Включение элемента непредсказуемости может быть достигнуто, например:

- *выборочным проведением процедур проверки по существу в отношении остатков по счетам и предпосылок, которые изначально не проверялись, в силу их существенности или риска;*
- *изменением изначально запланированных сроков проведения аудиторских процедур;*
- *применением альтернативных методов выборки;*
- *проведением аудиторских процедур в различных подразделениях или без объявления списка подразделений для проведения процедур.*

Особенности в случае наличия в рабочей группе других членов, кроме руководителя задания

7.2.3. При определении аудиторских процедур общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности аудитор должен назначать персонал и контролировать его, принимая во внимание знания, навыки и способности лиц, на которых будут возложены существенные обязанности по заданию, а также обязанности аудитора по оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий при выполнении задания.

7.3. Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок

7.3.1. Аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, характер, сроки и объем которых определяются с учетом оцененных рисков существенного искажения вследствие недобросовестных или ошибок на уровне предпосылок и в ответ на них.

Дальнейшие аудиторские процедуры включают тестирование средств контроля и процедуры проверки по существу. Аудитор может выбрать проведение тестирования средств контроля, или они могут обязательными в конкретных обстоятельствах (см. пункт 7.3.2(d)). Процедуры проверки по существу включают детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу.

Дальнейшие аудиторские процедуры разрабатываются в ответ на оцененный риск существенного искажения на уровне предпосылок и обеспечивают четкую связь между дальнейшими процедурами аудитора и оценкой риска. Если оцененные риски существенного искажения информации обусловлены рисками недобросовестных действий на уровне предпосылок, характер, сроки и объем аудиторских процедур, возможно, потребуются изменить для получения аудиторских доказательств, которые являются более актуальными и надежными, или для получения дополнительной подтверждающей информации.

Аудитору не нужно разрабатывать и проводить дальнейшие аудиторские процедуры, если оценка риска существенного искажения находится ниже приемлемо низкого уровня. Однако, в соответствии с требованиями пункта 7.3.14, независимо от оцененного риска аудитор должен провести процедуры проверки по существу в отношении каждого существенного вида операций, остатка по счету и раскрытия информации.

7.3.2. При разработке дальнейших аудиторских процедур аудитор должен:

- (a) рассмотреть основания оценки риска существенного искажения на уровне предпосылок по каждому значительному виду операций, остатку по счету или раскрытию информации, включая:
 - (i) вероятность и величину искажения, обусловленную особенностями соответствующего вида операций, остатка по счету или раскрытия информации (то есть неотъемлемый риск);
 - (ii) проверку того, учтены ли в рамках оценки риска средства контроля меры в ответ на риск существенного искажения (то есть риск средств контроля), что означает требование к аудитору получить аудиторские доказательства для определения того, эффективны ли эти средства контроля (то есть при определении характера,

сроков и объема процедур проверки по существу аудитор планирует тестировать операционную эффективность средств контроля);

- (b) получить более убедительные доказательства в ответ на риски, оцененные аудитором как более высокие;
- (c) при разработке и проведении тестирования средств контроля получить тем более убедительные аудиторские доказательства, чем в большей степени он полагается на операционную эффективность средств контроля;
- (d) разработать и провести тесты средств контроля, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности таких средств контроля, если аудитор намеревается протестировать операционную эффективность средств контроля или если одни только процедуры по существу не могут предоставить достаточные надлежащие аудиторские доказательства на уровне предпосылок.

В некоторых случаях аудитор может быть не в состоянии идентифицировать многие средства контроля, или объем документации, подготовленной организацией, в которой эти средства контроля существуют или работают, может быть ограничен. В таких случаях наиболее эффективным будет проведение аудитором дальнейших аудиторских процедур, являющихся в основном процедурами проверки по существу.

При получении более убедительных аудиторских доказательств вследствие высокой оценки риска аудитор может увеличить количество доказательств или получить более уместные или надежные доказательства, например уделяя больше внимания получению доказательств от третьих лиц или подтверждающих данных из нескольких независимых источников.

Особенности организаций государственного сектора

При проведении аудита организаций государственного сектора на определение характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур могут оказывать влияние условия задания на проведение аудита и прочие специальные требования к проведению аудита.

- 7.3.3. При разработке тестов средств контроля и детальных тестов аудитор должен определить такие способы отбора объектов тестирования, которые будут эффективными для достижения цели аудиторской процедуры.

При выборе объектов тестирования аудитор в соответствии с пунктом 2.3.1 должен определить уместность и надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств; другим важным фактором, который необходимо учесть при выборе объектов тестирования, является эффективность (достаточность). При выборе объектов тестирования аудитор может использовать выбор всех объектов (сплошная проверка), выбор конкретных объектов и аудиторскую выборку.

Тестирование средства контроля

- 7.3.4. При разработке и проведении тестирования средств контроля аудитор должен выполнить аудиторские процедуры в сочетании с запросами для получения аудиторских доказательств операционной эффективности средств контроля, чтобы выяснить следующее:

- (a) каким образом применялись средства контроля в соответствующие моменты аудируемого периода;
 - (b) насколько последовательно они применялись;
 - (c) кем или посредством чего они применялись.
- 7.3.5. Аудитор должен определить, зависят ли тестируемые средства контроля от других средств контроля (косвенных средств контроля), и если да, то имеется ли необходимость получения доказательств, подтверждающих операционную эффективность этих косвенных средств контроля.
- 7.3.6. Аудитор должен проводить тестирование средств контроля в определенный момент или в течение всего периода, в рамках которого он намерен полагаться на эти средства контроля.
- 7.3.7. Если аудитор получает аудиторские доказательства операционной эффективности средств контроля в промежуточный период, он должен получить дополнительные аудиторские доказательства о любых последующих существенных изменениях и определить дополнительные аудиторские доказательства, которые необходимо получить за оставшийся период.
- 7.3.8. Если аудитор намерен использовать аудиторские доказательства операционной эффективности средств контроля, полученные в предыдущие периоды, он должен:
- (a) учесть:
 - (i) эффективность системы внутреннего контроля;
 - (ii) риски, связанные с характеристиками контроля (например, ручного или автоматизированного);
 - (iii) операционную эффективность общих средств контроля информационных технологий;
 - (iv) эффективность контроля и его применение организацией;
 - (v) вопрос о том, не создает ли дополнительных рисков отсутствие изменений в определенном средстве контроля на фоне происходящих изменений в обстоятельствах;
 - (vi) риск существенного искажения и степень доверия к запланированному средству контроля; и
 - (b) убедиться в актуальности и надежности этих доказательств путем сбора аудиторских доказательств относительно того, не произошли ли какие-либо значительные изменения в данных средствах контроля после предшествующего аудиторского задания. Если произошли значительные изменения, аудитор должен протестировать средства контроля в текущем периоде, в ином случае аудитор должен тестировать эти средства контроля, по крайней мере, в ходе каждого третьего аудиторского задания.
- 7.3.9. Если аудитор намерен полагаться на средство контроля, которое является средством контроля за значительным риском, аудитор должен протестировать данное средство контроля в текущем периоде.
- 7.3.10. При оценке операционной эффективности средств контроля, на которые аудитор намерен полагаться, он должен оценить, указывают ли выявленные в ходе процедур проверки по

существо искажения на неэффективность средств контроля. Отсутствие искажений, выявленных в ходе выполнения процедур проверки по существу, однако, не является аудиторским доказательством того, что относящиеся к проверяемой предпосылке средства контроля являются эффективными.

7.3.11. Если выявлены недостатки в применении средств контроля, на которые аудитор намерен полагаться, он должен сделать специальные запросы, чтобы разобраться в этих недостатках и их возможных последствиях, а также определить:

- (a) дает ли проведенное тестирование средств контроля надлежащие основания полагаться на данные средства контроля;
- (b) есть ли необходимость в проведении дополнительного тестирования средств контроля;
- (c) должны ли быть проведены процедуры проверки по существу в ответ на риски существенного искажения.

Процедуры проверки по существу

7.3.12. Аудиторские процедуры проверки по существу должны предусматривать процедуры проверки по существу, специально разработанные в ответ на значительные риски. Когда мероприятия в ответ на значительный риск состоят только из процедур проверки по существу, эти процедуры должны включать детальные тесты.

7.3.13. В состав проводимых аудитором процедур проверки по существу должны входить аудиторские процедуры, относящиеся к процессу формирования финансовой отчетности:

- (a) согласование или сверка информации в финансовой отчетности с первичными данными бухгалтерского учета, включая согласование или сверку раскрытия информации, когда эта информация получена как из основного регистра и вспомогательных ведомостей, так и извне;
- (b) проверка существенных бухгалтерских записей и прочих корректировок, выполненных при составлении финансовой отчетности.

7.3.14. Независимо от того, каковы оцененные риски, для каждого существенного вида операций, остатка по счету и раскрытия информации должны быть выполнены процедуры проверки по существу.

Пункт 7.3.1 также требует, чтобы аудитор разработал и выполнил дальнейшие аудиторские процедуры, характер, сроки и объем которых определяются с учетом оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылок и в ответ на них. По этой причине процедуры проверки по существу, возможно, уже были выполнены для значительных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации.

Тестирование требуется не для всех предпосылок в отношении существенного вида операций, остатка по счету или раскрытия информации. Скорее, при разработке выполняемых процедур проверки по существу рассмотрение аудитором предпосылки или предпосылок, для которых имела бы обоснованная возможность существенности искажения в том случае, если бы такое произошло, может помочь в определении надлежащего характера, сроков и объема выполняемых процедур.

7.3.15. Если аудитор выполнил процедуры проверки по существу на промежуточную дату, он должен охватить оставшийся период, выполнив:

- (a) либо процедуры проверки по существу в сочетании с тестами средств контроля в отношении наступающего периода;
- (b) либо, если аудитор определит, что этого достаточно, только дальнейшие процедуры проверки по существу, которые обеспечивают разумную основу для распространения аудиторских выводов с промежуточной даты до конца периода.

Аналитические процедуры проверки по существу

7.3.16. Если аудитор использует аналитические процедуры по существу для получения аудиторских доказательств, он должен:

- (a) определить пригодность аналитической процедуры по существу для целей теста и для определенной предпосылки (предпосылок);
- (b) оценить надежность данных, на которых основано ожидание аудитора по суммам, отраженным в учете, или коэффициентам с учетом источника, сопоставимости, характера и применимости имеющейся информации, а также средств контроля за ее составлением;
- (c) сформировать ожидание по суммам, отраженным в учете, или коэффициентам и оценить, достаточно ли точно и однозначно сформировано ожидание, чтобы выявить существенные искажения;
- (d) определить расхождение между суммами, отраженным в учете, и ожидаемыми показателями, которое является приемлемым без проведения дальнейшего исследования;
- (e) исследовать отклонения или соотношения, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями, путем направления запросов руководству и получения соответствующих аудиторских доказательств, относящихся к ответам руководства, и выполнения дополнительных аудиторских процедур, необходимых в данных обстоятельствах.

В целом аналитические процедуры проверки по существу чаще всего проводятся применительно к большим объемам операций, поддающихся перспективному прогнозированию. Применимость планируемых аналитических процедур основана на том ожидании, что взаимосвязь между данными существует и будет существовать при отсутствии условий, свидетельствующих об обратном. Вместе с тем целесообразность проведения той или иной аналитической процедуры будет зависеть от оценки аудитором эффективности выявления им искажения, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями может привести к существенному искажению финансовой отчетности.

Решение аудитора в отношении приемлемого отклонения от ожидаемых показателей без проведения дополнительного исследования зависит от существенности и соответствия требуемому уровню уверенности с учетом возможности того, что искажение само по себе или в совокупности с другими искажениями может привести к существенному искажению финансовой отчетности. По мере увеличения оцененного риска уменьшается приемлемое расхождение без проведения дополнительного исследования, что позволяет обеспечить требуемый уровень убедительности доказательств.

Автоматизированные инструменты и методы

Аналитические процедуры могут выполняться с использованием ряда автоматизированных инструментов или методов. Развитие технологий в сочетании с увеличением числа и разнообразия источников данных может создать для аудитора больше возможностей для использования АИМ при выполнении аналитических процедур по существу.

Аудитору доступно множество информационных источников (например, социальные сети, источники информации в свободном доступе), и некоторые из них более надежны, чем другие. Использование АИМ для выполнения аналитических процедур по существу позволяет аудитору включать информацию из большего числа источников, как внутренних, так и внешних по отношению к организации, а также использовать гораздо большие объемы данных в анализе. Тем не менее остается неизменной ответственность аудитора за обеспечение надежности данных, используемых в аналитических процедурах по существу.

Аудиторская выборка

7.3.17. Если аудитор использует аудиторскую выборку при разработке мер в ответ на оцененные риски существенного искажения в качестве способа отбора элементов для тестирования, аудитор должен:

- (a) рассмотреть цель аудиторских процедур и характеристики совокупности, из которой будет сформирована выборка;
- (b) определить объем выборки, достаточный для снижения риска выборки до приемлемо низкого уровня;
- (c) производить отбор элементов для выборки таким образом, чтобы возможность быть отобранным была у каждого элемента выборки в генеральной совокупности;
- (d) выполнить аудиторские процедуры, которые соответствуют цели аудита, в отношении каждого отобранного элемента. Если аудиторская процедура не может быть применена к отобранному элементу, аудитор обязан применить ее к элементу, заменяющему первоначально отобранный. Если аудитор не может применить разработанные или подходящие альтернативные аудиторские процедуры к отобранному элементу, он обязан рассматривать такой элемент как отклонение от рассматриваемого средства контроля в случае тестирования средств контроля или как искажение в случае детального тестирования;
- (e) тщательно исследовать характер и причину каждого выявленного отклонения или искажения, а также оценить их возможное влияние на цель аудиторской процедуры и другие области аудита.

Подход к выборке

При формировании аудиторской выборки аудитор может принять во внимание:

- *цель тестирования, состав аудиторских процедур, которые наилучшим образом обеспечат ее достижение, и то, какие элементы выбрать для достижения цели и рассматриваемой предпосылки;*

- анализ характера аудиторских доказательств, которые необходимо получить, и возможных условий для возникновения отклонения, или искажения, или иных характеристик, связанных с такими аудиторскими доказательствами, что поможет аудитору в определении того, что составляет отклонение или искажение и какую генеральную совокупность использовать для формирования выборки.

Рассмотрение аудитором характеристик генеральной совокупности может включать:

- *то, соответствует ли совокупность элементов, подлежащих тестированию, достижению целей тестирования. Выборка не позволяет выявить или проверить элементы, которые еще не включены в генеральную совокупность. Например, выборку остатков дебиторской задолженности можно использовать для проверки наличия дебиторской задолженности, но такая совокупность не подходит для проверки полноты дебиторской задолженности;*
- *размер совокупности. В некоторых случаях статистический метод может оказаться невозможным, если тестируемая совокупность слишком мала для выборки.*

Аудиторская выборка может осуществляться с использованием методов формирования нестатистической либо статистической выборки. Статистические выводы можно сделать на основе статистических выборок. Нестатистические выборки могут использоваться в сочетании с другими аудиторскими процедурами, направленными на ту же предпосылку.

Объем выборки

Необходимый объем выборки определяется приемлемым для аудитора уровнем риска выборки. Чем ниже степень такого риска, тем больше должен быть объем выборки. Примеры факторов, влияющих на объем выборки для тестирования средств контроля, приведены в Приложении 6.

Отбор элементов для тестирования

При использовании метода статистической выборки отбор элементов выборки производится таким образом, чтобы по каждому элементу имела известная вероятность включения в выборку. При использовании метода нестатистической выборки для отбора элементов выборки используется профессиональное суждение. Важно, чтобы для устранения необъективности аудитор сформировал репрезентативную выборку путем отбора элементов, характеристики которых типичны для генеральной совокупности.

Основными методами, используемыми при отборе элементов, являются случайный отбор, систематический отбор и произвольный отбор.

- 7.3.18. В исключительно редких случаях, когда аудитор рассматривает обнаруженное в выборке искажение или отклонение как аномалию, он должен получить высокую степень уверенности в том, что такое искажение или отклонение не является характерным для всей генеральной совокупности. Для обеспечения такой степени уверенности аудитор должен провести дополнительные аудиторские процедуры, которые позволят ему получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что искажение или отклонение не влияет на остальную часть генеральной совокупности.

7.3.19. При проведении детального тестирования аудитор должен экстраполировать искажения, обнаруженные в выборке, на всю генеральную совокупность.

Искажение, которое, как было установлено, является аномалией, не обязательно должно экстраполироваться на всю генеральную совокупность.

7.3.20. Аудитор обязан оценить:

- (а) результаты выборки;
- (б) то, обеспечило ли использование аудиторской выборки достаточные основания для выводов о протестированной генеральной совокупности.

При выполнении тестирования средств контроля неожиданно высокая норма отклонения в выборке может привести к повышению оцененного риска существенного искажения, за исключением случаев, когда получены дополнительные аудиторские доказательства, обосновывающие первоначальную оценку. При выполнении детального тестирования, если нет дополнительных аудиторских доказательств отсутствия существенного искажения, неожиданно высокая величина искажения в выборке может привести аудитора к выводу о наличии существенного искажения по виду операций или по остатку по счету. При проведении детального тестирования экстраполированное искажение и искажение, которое является аномалией (при наличии такого), представляют собой наилучшую аудиторскую оценку искажения в генеральной совокупности.

Если аудитор пришел к заключению, что аудиторская выборка не обеспечила достаточные основания для выводов о протестированной генеральной совокупности, он может:

- *потребовать от руководства тщательно исследовать выявленные искажения и возможность существования других искажений, а также внести все требуемые корректировки;*
- *пересмотреть характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур с целью наилучшим образом обеспечить получение необходимого уровня уверенности. Например, при проведении тестирования средств контроля аудитор может увеличить объем выборки, проверить альтернативные средства контроля или внести изменения в соответствующие процедуры проверки по существу.*

Внешние подтверждения

7.3.21. Аудитор должен решить, необходимо ли в качестве аудиторских процедур проверки по существу выполнить процедуры внешнего подтверждения.

Процедуры внешнего подтверждения во многих случаях являются уместными при рассмотрении предпосылок, связанных с остатками по счетам и их элементами, однако они не обязательно ограничиваются только этими статьями. Например, аудитор может запросить внешнее подтверждение условий соглашений, договоров или операций между организацией и другими сторонами. Процедуры внешнего подтверждения также могут проводиться для получения аудиторских доказательств отсутствия определенных условий.

7.3.22. При выполнении процедур внешнего подтверждения аудитор обязан контролировать следующее:

- (a) определение информации, которая должна быть подтверждена или запрошена, а также выбор соответствующей подтверждающей стороны;
- (b) составление запросов о подтверждении. Аудитор обязан удостовериться в том, что запрос адресован соответствующему получателю и содержит информацию об отправителе, с тем чтобы ответ на запрос был направлен непосредственно аудитору, отправившему такой запрос;
- (c) отправку подтверждающей стороне запросов, в том числе повторных, если потребуется.

7.3.23. Если руководство отказывается разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации, аудитор обязан:

- (a) запросить у руководства объяснение причины отказа и получить аудиторские доказательства его правомерности и обоснованности;
- (b) оценить влияние отказа руководства на оценку соответствующих рисков существенного искажения, включая риск недобросовестных действий, а также на характер, сроки и объем прочих аудиторских процедур;
- (c) выполнить альтернативные аудиторские процедуры, предназначенные для получения надлежащих и надежных аудиторских доказательств.

7.3.24. Если аудитор придет к выводу, что отказ руководства разрешить ему направить запрос о подтверждении информации является необоснованным, или аудитору не удастся получить уместные и надежные аудиторские доказательства путем выполнения альтернативных аудиторских процедур, он обязан сообщить об этом лицам, отвечающим за корпоративное управление. Аудитор также должен определить последствия такого отказа для аудита и мнения аудитора¹⁴.

7.3.25. Если аудитор обнаружит факторы, которые заставят его усомниться в надежности данных в ответе на запрос о подтверждении информации, с тем чтобы устранить возникшие у него сомнения, аудитор обязан получить дополнительные аудиторские доказательства. Если аудитор установит, что ответ на запрос о подтверждении информации содержит недостоверные данные, он обязан оценить их влияние на оценку соответствующих рисков существенного искажения, включая риск недобросовестных действий, а также на характер, сроки и объем прочих аудиторских процедур.

7.3.26. В каждом случае отсутствия ответа аудитор с целью получить уместные и надежные аудиторские доказательства обязан выполнить альтернативные аудиторские процедуры.

7.3.27. Аудитор обязан исследовать расхождения с целью установить, свидетельствуют ли они о наличии искажений.

7.3.28. Аудитор обязан установить, обеспечивают ли результаты процедур внешнего подтверждения уместные и надежные аудиторские доказательства, или же необходимо получить дополнительные аудиторские доказательства.

7.4. Конкретные приоритетные области

¹⁴ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.14.

Непрерывность деятельности

Обязанности аудитора заключаются в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и сделать вывод в отношении:

- правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности при составлении финансовой отчетности;*
- на основании полученных аудиторских доказательств – того, имеется ли существенная неопределенность в отношении способности организации непрерывно продолжать свою деятельность.*

Эта ответственность сохраняется даже в том случае, если в концепции составления финансовой отчетности, используемой при ее составлении, не содержится четкого требования о необходимости проведения руководством специальной оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

7.4.1. Аудитор должен рассмотреть оценку, выполненную руководством в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность¹⁵.

В соответствии с требованиями настоящей части аудитору необходимо рассмотреть оценку руководством способности организации продолжать деятельность непрерывно. Во многих случаях руководство менее сложных организаций может не проводить детализированной оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, полагаясь вместо этого на глубокое знание бизнеса и ожидаемых перспектив его развития. В таких случаях, возможно, надлежит обсудить с руководством привлечение организацией среднесрочного и долгосрочного финансирования при условии, что точка зрения руководства может быть подтверждена достаточными документальными доказательствами и не противоречит пониманию аудитором деятельности организации. Таким образом, оценка аудитором непрерывности деятельности, например, может быть осуществлена посредством обсуждения, запроса и проверки подтверждающей документации.

Способность менее сложных организаций продолжать непрерывно свою деятельность во многом зависит от постоянной поддержки со стороны руководителей-собственников. Если МСО в основном финансируется за счет займа, выданного руководителем-собственником, может оказаться важно, чтобы эти средства не изымались. Если организация зависит от дополнительной поддержки со стороны руководителя-собственника, аудитор может оценить способность руководителя-собственника погасить обязательство в соответствии с договоренностью об оказании поддержки. Кроме того, аудитор может запросить письменное подтверждение условий оказания такой поддержки, а также намерений руководителя-собственника или разъяснений договоренности.

7.4.2. При рассмотрении выполненной руководством оценки в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность аудитор должен:

- (а) охватить тот же период, в отношении которого руководство выполнило свою оценку в соответствии с требованиями применимой концепции составления финансовой отчетности. Если этот период составляет менее 12 месяцев с даты составления финансовой отчетности, аудитор должен попросить руководство продлить этот период.

¹⁵ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.17.

Если руководство не проводит или не расширяет свою оценку, аудитор должен рассмотреть последствия для аудиторского заключения¹⁶;

- (b) рассмотреть, включает ли оценка руководства всю значимую информацию, о которой аудитору стало известно в результате проведения аудита.

Аудитор должен постоянно помнить о возможном наличии известных событий, как запланированных, так и незапланированных, или условий, которые будут существовать после окончания периода, охваченного выполненной руководством оценкой, и которые могут поставить под сомнение правомерность использования руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при составлении финансовой отчетности. При рассмотрении событий или условий в отдаленном будущем аудитор должен выявить признаки значительных проблем в связи с непрерывностью деятельности, прежде чем ему потребуется рассмотреть необходимость принятия дальнейших мер.

7.4.3. Аудитор должен запросить у руководства сведения, чтобы выяснить, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях за пределами периода, охваченного выполненной руководством оценкой, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

7.4.4. Если были выявлены события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы определить, имеется ли существенная неопределенность, путем выполнения дополнительных процедур, включая рассмотрение факторов, способных смягчить возможные последствия. Эти процедуры должны включать:

- (a) направление руководству запроса о проведении им оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, если такая оценка руководством еще не проведена;
- (b) рассмотрение планов руководства относительно будущих действий в связи с его оценкой способности организации продолжать непрерывно свою деятельность и проведение анализа вероятности того, что в результате реализации этих планов ситуация улучшится, а также анализа практической возможности выполнения планов руководства в данных обстоятельствах;
- (c) если организация подготовила прогноз движения денежных средств и анализ данного прогноза является значительным фактором при рассмотрении будущего результата событий или условий в рамках оценки планов руководства организации относительно его будущих действий:
 - (i) проведение оценки надежности исходных данных, полученных для подготовки прогноза;
 - (ii) выявление фактов, надлежащим образом подтверждающих допущения, лежащие в основе прогноза;
- (d) определение наличия дополнительных фактов или информации, о которых стало известно после даты проведения оценки руководством.

¹⁶ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.20.

Существенная неопределенность имеется в том случае, если масштабы потенциального воздействия данных событий или условий и вероятность их возникновения таковы, что, согласно профессиональному суждению аудитора, надлежащее раскрытие характера и последствий неопределенности является необходимым для достоверного представления финансовой отчетности в случае использования концепции достоверного представления или, в случае использования концепции соответствия, содержатся требования, предусматривающие то, чтобы финансовая отчетность не вводила в заблуждение.

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

Действия руководства в обход средств контроля

7.4.6. Аудитор должен разработать и выполнить аудиторские процедуры для того, чтобы:

- (a) проверить надлежащий характер бухгалтерских записей, сделанных вручную или автоматизированно, в основном регистре и прочих корректировок, выполненных при составлении финансовой отчетности, в том числе:
 - (i) направить запросы лицам, участвующим в процессе составления финансовой отчетности, о ненадлежащих или необычных действиях, относящихся к обработке бухгалтерских записей и прочих корректировок;
 - (ii) отобрать бухгалтерские записи и прочие корректировки, выполненные в конце отчетного периода;
 - (iii) учесть необходимость проверки бухгалтерских записей и прочих корректировок за весь период;
- (b) проанализировать оценочные значения на предмет предвзятости и оценить, не свидетельствуют ли о риске существенного искажения вследствие недобросовестных действий обстоятельства, породившие предвзятость, если такая предвзятость имела. При проведении такого анализа аудитор должен:
 - (i) оценить, указывают ли суждения и решения, принятые руководством, даже если взятые в отдельности они являются обоснованными, на возможную предвзятость со стороны руководства организации, которая может представлять риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий. Если это так, аудитор должен переоценить эти оценочные значения, взятые в целом;
 - (ii) провести ретроспективный анализ суждений и допущений руководства, относящихся к значительным оценочным значениям, отраженным в финансовой отчетности предыдущего года;
- (c) по значительным необычным операциям, выходящим за рамки обычной деятельности организации или представляющимся необычными по иным основаниям, оценить коммерческую логику (или ее отсутствие) для этих операций на предмет того, не предполагает ли она, что эти операции были совершены с целью недобросовестного

формирования финансовой отчетности или с целью сокрытия неправомерного присвоения активов;

- (d) выполнить аудиторские процедуры в ответ на риск обхода руководством средств контроля в том объеме, в котором это еще не предусмотрено пунктами (a) – (c).

Хотя уровень риска обхода руководством средств контроля в различных организациях варьируется, этот риск, тем не менее, присутствует во всех организациях. По причине непредсказуемости способов такого обхода этот риск является риском существенного искажения вследствие недобросовестных действий и, таким образом, представляет собой значительный риск.

Существенное искажение финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий во многих случаях подразумевает манипуляцию процессом составления финансовой отчетности путем внесения ненадлежащих или несанкционированных бухгалтерских записей. Это может происходить в течение всего года, в конце периода или тогда, когда руководство вносит корректировки в представленные в финансовой отчетности суммы, не отраженные в бухгалтерских записях, например, посредством корректировок, связанных с консолидацией, и реклассификаций.

Автоматизированные инструменты и методы

В системах, в которых основной регистр ведется вручную, нестандартные бухгалтерские записи могут быть выявлены в результате инспектирования регистров, журналов и подтверждающей документации. В тех случаях, когда для ведения основного регистра и составления финансовой отчетности используются автоматизированные процедуры, такие записи могут существовать только в электронной форме, следовательно, их легче выявить за счет использования АИМ.

Связанные стороны

7.4.7. Аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении оцененных рисков существенного искажения, связанных с взаимоотношениями и операциями со связанными сторонами, включая проверку:

- (a) подтверждений от банков и юристов, полученных в рамках проводимых аудитором процедур;
- (b) протоколов собраний акционеров и лиц, отвечающих за корпоративное управление;
- (c) других отчетных материалов или документов, которые аудитор сочтет необходимыми в отношении организации в сложившихся обстоятельствах.

7.4.8. Если аудитор выявляет договоренности или информацию, предполагающие существование взаимоотношений или операций между связанными сторонами, ранее не выявленных или не раскрытых руководством аудитору, то он обязан установить, подтверждается ли наличие таких взаимоотношений или операций соответствующими обстоятельствами.

7.4.9. В случае выявления аудитором связанных сторон или значительных операций с ними, которые не были ранее выявлены или раскрыты руководством аудитору, он обязан:

- (a) если применимая концепция составления финансовой отчетности содержит требования к связанным сторонам:
 - (i) направить в адрес руководства запрос на раскрытие всех операций между вновь выявленными связанными сторонами для их последующей оценки аудитором;
 - (ii) уточнить причину невыявления или нераскрытия взаимоотношений или операций между связанными сторонами с помощью средств контроля организации за такими взаимоотношениями и операциями;
- (b) выполнить надлежащие аудиторские процедуры по существу для таких вновь выявленных связанных сторон или значительных операций со связанными сторонами;
- (c) повторно оценить риск существования других связанных сторон или значительных операций с ними, которые не были ранее выявлены или раскрыты аудитором, и по мере необходимости провести дополнительные аудиторские процедуры;
- (d) если отсутствие раскрытия соответствующей информации руководством представляется умышленным (то есть указывает на наличие риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий), то оценить последствия указанного выше для аудита.

Особенности в случае наличия в рабочей группе других членов, кроме руководителя задания

7.4.10. В случае выявления аудитором связанных сторон или значительных операций с ними, которые не были ранее выявлены или раскрыты руководством аудитором, он обязан незамедлительно довести соответствующую информацию до сведения других членов рабочей группы.

7.4.11. В отношении выявленных значительных операций между связанными сторонами за рамками обычной деятельности организации аудитор обязан:

- (a) изучить соответствующие договоры и соглашения, при их наличии, и оценить:
 - (i) указывает ли экономическая обоснованность операций или ее отсутствие на то, что они могли быть совершены в целях недобросовестного составления финансовой отчетности или сокрытия присвоения активов;
 - (ii) соотносятся ли условия таких операций с объяснениями руководства;
 - (iii) надлежащим ли образом такие операции отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности;
- (b) получить аудиторские доказательства того, что операции были надлежащим образом авторизованы и одобрены.

7.4.12. В случае выявления аудитором значительных операций, выходящих за рамки обычной деятельности организации, аудитор должен направить в адрес руководства запрос относительно характера таких операций и возможного участия связанных сторон.

7.4.13. Если в финансовой отчетности приведена предпосылка руководства о том, что операция между связанными сторонами была совершена на условиях, аналогичных условиям

совершения операции между несвязанными сторонами, то аудитор обязан получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно такой предпосылки.

Оценочные значения

7.4.14. Аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, связанные с оценочными значениями, для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылок, в том числе в отношении раскрытия информации.

7.4.15. Дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок, относящиеся к оценочным значениям, должны включать один или несколько из следующих подходов:

- (a) получение аудиторских доказательств в отношении событий, произошедших до даты аудиторского заключения (см. пункт 7.4.16);
- (b) тестирование расчета руководством оценочного значения (см. пункты 7.4.17–7.4.18);
- (c) разработку аудитором точечной оценки или диапазона значений (см. пункт 7.4.19).

Учитывая характер многих оценочных значений для МСО, окончательный результат оценочного значения может быть известен до даты аудиторского заключения. В некоторых случаях получение аудиторских доказательств в отношении событий, произошедших до даты аудиторского заключения, может обеспечить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оценочного значения для принятия мер в ответ на риски существенного искажения. Однако для некоторых оценочных значений события, произошедшие до даты аудиторского заключения, могут не обеспечивать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении того, является ли оценочное значение обоснованным или искаженным (например, когда события или условия развиваются только в течение длительного периода). В таких обстоятельствах дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, включают подходы, указанные в пунктах (b) или (c).

Получение аудиторских доказательств в отношении событий, произошедших до даты аудиторского заключения.

7.4.16. Если дальнейшие аудиторские процедуры включают получение аудиторских доказательств в отношении событий, произошедших до даты аудиторского заключения, аудитор должен оценить, являются ли аудиторские доказательства достаточными и надлежащими, с учетом того, что любые изменения в обстоятельствах и других соответствующих условиях в период между событием и датой оценки могут повлиять на уместность таких аудиторских доказательств.

Тестирование порядка расчета оценочного значения руководством

7.4.17. При тестировании порядка расчета оценочного значения руководством дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, должны учитывать:

- (a) является ли надлежащим выбранный метод;
- (b) являются ли последовательными и надлежащими значительные допущения и исходные данные, а также сохраняется ли при применении метода их целостность;

- (с) являются ли надлежащими изменения в методе, значительных допущениях и исходных данных по сравнению с предыдущими периодами;
- (d) имеет ли руководство намерение и возможность следовать определенному плану действий;
- (е) указывают ли суждения, использованные при выборе метода, значительных допущений и исходных данных на возможную предвзятость руководства. При выявлении признаков возможной предвзятости руководства аудитор должен оценить последствия для аудита. Если имеется намерение ввести в заблуждение, предвзятость руководства носит характер недобросовестных действий;
- (f) являются ли исходные данные актуальными и уместными в данных обстоятельствах;
- (g) являются ли расчеты математически точными и применялись ли суждения последовательно.

Метод, значительные допущения и исходные данные

В число вопросов, которые аудитор должен рассмотреть в отношении надлежащего характера значительных допущений в рамках требований применимой концепции составления финансовой отчетности и, если необходимо, надлежащего характера изменений, сделанных по сравнению с предыдущим периодом, могут входить следующие:

- *обоснование руководством выбора метода, допущений и исходных данных;*
- *то, являются ли данные метод, допущения и исходные данные надлежащими в данных обстоятельствах с точки зрения характера оценочного значения, требований применимой концепции составления финансовой отчетности, а также с учетом специфики бизнеса организации, отрасли и условий, в которых организация осуществляет свою деятельность;*
- *то, является ли изменение в выборе метода, допущений и исходных данных по сравнению с предыдущим периодом результатом новых обстоятельств или новой информации. Если ничто из перечисленного выше не подходит, то изменение может быть необоснованным или может не соответствовать требованиям применимой концепции составления финансовой отчетности. Произвольные изменения в оценочных значениях могут привести к существенному искажению финансовой отчетности или могут свидетельствовать о возможной предвзятости руководства;*
- *в тех случаях, когда руководство определило, что результатом использования разных методов являются существенно различающиеся оценочные значения, – то, как руководство исследовало причины таких различий;*
- *противоречивость значительных допущений друг другу или допущений, использованных в расчете других оценочных значений.*

7.4.18. Дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, должны выявить, предприняло ли руководство надлежащие шаги в контексте применимой концепции составления финансовой отчетности, чтобы понять неопределенность оценки и отразить неопределенность оценки путем выбора надлежащей точечной оценки и подготовки

соответствующей информации для раскрытия в отношении неопределенности оценки. Если руководство не предприняло надлежащих действий, аудитор должен:

- (a) попросить руководство выполнить дополнительные процедуры, чтобы понять неопределенность оценки или отразить ее путем пересмотра выбора точечной оценки руководства либо раскрытия дополнительной информации в отношении неопределенности оценки;
- (b) если аудитор приходит к выводу о том, что меры, принятые руководством в ответ на запрос аудитора, не приводят к достаточному отражению неопределенности оценки, разработать, насколько это возможно, свою точечную оценку или диапазон значений.

Если применимая концепция составления финансовой отчетности не определяет, как выбрать точечную оценку среди обоснованно возможных результатов, или не требует конкретного раскрытия информации, аудитору важно решить, являются ли надлежащими выбранная точечная оценка и соответствующее раскрытие информации.

Вопросы, которые аудитору уместно будет рассмотреть в отношении раскрытия руководством информации о неопределенности оценки, включают требования применимой концепции составления финансовой отчетности, в соответствии с которыми может быть необходимо раскрыть:

- информацию, которая описывает величину как оценочное значение и объясняет характер и ограничения процесса его расчета; и
- существенную информацию об учетной политике, связанной с оценочными значениями, которая может включать значимые или критические суждения руководства, а также значительные прогнозные допущения или другие источники неопределенности оценок.

Разработка аудитором точечной оценки или диапазона значений

7.4.19. Когда аудитор разрабатывает точечную оценку или диапазон значений, чтобы оценить точечную оценку руководства, дальнейшие аудиторские процедуры аудитора должны включать аудиторские процедуры, направленные на то, чтобы:

- (a) оценить, являются ли используемые методы, допущения или исходные данные надлежащими в контексте применимой концепции составления финансовой отчетности;
- (b) удостовериться в том, что диапазон включает только суммы, подтвержденные достаточными надлежащими аудиторскими доказательствами.

Решение аудитора в отношении расчета точечной оценки, а не диапазона оценок может зависеть от характера оценочного значения и профессионального суждения аудитора в конкретных обстоятельствах. Например, характер оценочного значения может быть таким, что ожидается меньшая вариативность обоснованно возможных результатов. В таком случае расчет точечной оценки может быть более эффективным подходом, особенно когда он может быть определен с более высокой степенью точности.

Требование о том, что аудитор должен определить, включает ли диапазон только суммы, подтвержденные достаточными надлежащими аудиторскими доказательствами, не означает, что аудитор должен получить аудиторские доказательства, отдельно подтверждающие каждый возможный результат в диапазоне оценок. Вместо этого

аудитор, вероятно, получит доказательства для определения того, что крайние точки диапазона являются обоснованными в данных обстоятельствах, тем самым подтверждая, что суммы между этими точками также являются обоснованными.

Запасы

7.4.20. Если запасы существенны для финансовой отчетности, аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов путем:

- (a) присутствия при проведении инвентаризации запасов, за исключением тех случаев, когда это практически неосуществимо, с целью:
 - (i) оценить указания руководства и процедуры для учета и контроля за результатами инвентаризации запасов в организации;
 - (ii) провести наблюдение за выполнением установленных руководством процедур подсчета;
 - (iii) проверить запасы;
 - (iv) выполнить контрольные пересчеты;
- (b) проведения аудиторских процедур в отношении итоговых данных о запасах в организации, чтобы определить, точно ли она отражает фактические результаты подсчета в ходе инвентаризации;
- (c) если инвентаризация запасов проводится на дату, отличную от даты финансовой отчетности, — выполнения аудиторских процедур для получения аудиторских доказательств того, надлежащим ли образом учтены изменения в запасах между датой инвентаризации и отчетной датой.

7.4.21. Если аудитор не в состоянии присутствовать при инвентаризации в связи с непредвиденными обстоятельствами, он должен произвести пересчет некоторого количества запасов или пронаблюдать за его проведением в другой день, а также провести аудиторские процедуры в отношении операций за этот промежуток времени. Если присутствие при проведении инвентаризации запасов является практически неосуществимым, аудитор должен провести альтернативные аудиторские процедуры, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов, или, если это невозможно, определить влияние на аудиторское заключение¹⁷.

В некоторых случаях присутствие при проведении инвентаризации запасов может оказаться практически неосуществимым. Это может быть обусловлено такими факторами, как характер и местоположение запасов, например, если запасы хранятся в таком месте, которое может представлять угрозу для безопасности аудитора. Однако общие неудобства, трудности, недостаток времени или высокая стоимость не являются достаточным основанием для того, чтобы обосновать решение аудитора о практической неосуществимости его присутствия. В некоторых случаях, когда присутствие при инвентаризации является практически неосуществимым, достаточные надлежащие аудиторские доказательства наличия и состояния запасов могут обеспечиваться при помощи альтернативных аудиторских процедур, например инспектирования документации о последующей продаже тех или иных конкретных объектов запасов, которые были

¹⁷ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.15.

получены или закуплены до проведения инвентаризации. Однако в иных случаях может оказаться невозможно собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов путем проведения альтернативных аудиторских процедур. В таких случаях от аудитора требуется модифицировать мнение в аудиторском заключении вследствие ограничений объема аудита.

7.4.22. Если запасы, находящиеся на ответственном хранении и под контролем третьей стороны, являются существенными для финансовой отчетности, аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния этих запасов либо путем подтверждения их количества и состояния, либо путем проведения инспектирования или других аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам.

Претензии и судебные разбирательства

7.4.23. Аудитор должен разрабатывать и проводить дальнейшие аудиторские процедуры, нацеленные на выявление претензий и судебных разбирательств с участием организации, которые могут создать риск существенного искажения, включая:

- (а) направление запросов руководству и, если применимо, иным лицам в организации, включая внутреннего юриста;
- (б) изучение протоколов заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление, а также переписки между организацией и ее внешним юристом;
- (с) проверку данных на счетах учета расходов на юридические услуги.

7.4.24. Если аудитор оценивает риск существенного искажения в отношении выявленных претензий и судебных разбирательств или если проведенные аудиторские процедуры указывают на возможность существования других существенных претензий или судебных разбирательств, аудитор должен в дополнение к процедурам, требуемым этим стандартом, стремиться установить непосредственное взаимодействие с внешним юристом организации. Аудитор должен использовать для этой цели письменный запрос, подготовленный руководством организации и направленный аудитором, в котором содержится просьба к внешнему юристу организации о непосредственном взаимодействии с аудитором¹⁸.

7.4.25. Аудитор должен модифицировать мнение в аудиторском заключении¹⁹, если:

- (а) руководство отказывается дать аудитору разрешение на общение или встречу с внешним юристом организации, внешний юрист организации отказывается отвечать надлежащим образом на письменный запрос, или ему запрещено это делать;
- (б) аудитор не в состоянии собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства путем проведения альтернативных аудиторских процедур.

Процедуры аудита при выявленном несоблюдении или о подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов

7.4.26. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении соблюдения положений тех законов и нормативных актов, которые обычно

¹⁸ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.14.

¹⁹ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.16.

признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытия информации в финансовой отчетности²⁰.

7.4.27. Если аудитору становятся известны сведения о несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов или нормативных актов, он должен:

- (a) понять характер и обстоятельства такого несоблюдения или подозрения в несоблюдении и получить дополнительную информацию, необходимую для оценки возможного влияния на финансовую отчетность;
- (b) обсудить несоблюдение требований с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, если это не запрещено законом или нормативными актами;
- (c) если невозможно получить достаточный объем информации о подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, оценить влияние недостатка надлежащих аудиторских доказательств на мнение аудитора;
- (d) оценить последствия в отношении прочих аспектов аудита, включая оценку аудиторского риска и надежность письменных заявлений, и принять надлежащие меры²¹.

Использование услуг обслуживающей организации

7.4.28. Если организация пользуется услугами обслуживающей организации, аудитор должен:

- (a) определить, можно ли из данных, которые хранит организация-пользователь, получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении соответствующих предпосылок финансовой отчетности, и если нет,
- (b) провести дальнейшие аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор может рассмотреть такие процедуры, как:

- *проверка записей и документов, находящихся в организации-пользователе;*
- *проверка записей и документов, находящихся в обслуживающей организации;*
- *получение подтверждения остатков по счетам и операций от обслуживающей организации в тех случаях, когда организация-пользователь ведет свой собственный независимый учет остатков по счетам и операций.*

Использование работы эксперта руководства

7.4.29. Если информация, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств, была подготовлена с использованием работы эксперта руководства, аудитор должен, принимая во внимание значимость работы этого эксперта для целей аудитора, оценить надлежащий характер работы эксперта в качестве аудиторского доказательства в отношении соответствующей предпосылки.

²⁰ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.10.

²¹ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункты 9.5.11, 9.5.12 и 9.5.13.

Факторы, рассматриваемые при оценке надлежащего характера работы эксперта руководства, могут включать:

- *уместность и обоснованность результатов работы и выводов эксперта, их непротиворечивость по отношению к другим аудиторским доказательствам, а также их надлежащее отражение в финансовой отчетности;*
- *если работа эксперта предполагает использование значительных допущений и методов – уместность и обоснованность этих допущений и методов;*
- *если работа эксперта предполагает значительное использование исходных данных – их уместность, полнота и точность;*
- *если работа этого эксперта включает использование информации из внешнего информационного источника – уместность и надежность этой информации.*

Использование работы эксперта аудитора

7.4.30. Если аудитор решил использовать работу эксперта аудитора, аудитор должен оценить адекватность его работы целям аудитора, в том числе:

- (а) уместность и обоснованность результатов работы или выводов эксперта, а также их непротиворечивость по отношению к другим аудиторским доказательствам;
- (б) если работа эксперта предполагает использование значимых допущений и методов – уместность и обоснованность этих допущений и методов;
- (с) если в работе такого эксперта используются исходные данные, значимые для работы этого эксперта, – уместность, полноту и точность этих исходных данных.

7.4.31. Если аудитор определяет, что работа эксперта аудитора не является адекватной целям аудитора, он должен согласовать дополнительную работу, которую должен выполнить этот эксперт, или выполнить дополнительные аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам.

7.5. Накопление искажений

7.5.1. Искажения, выявленные в ходе аудита, за исключением тех, которые являются явно незначительными, должны быть накоплены аудитором.

Явно незначительные суммы имеют совершенно другой (меньший) порядок величины или совершенно отличаются по характеру от тех, которые рассматриваются как существенные и будут являться такими искажениями, которые однозначно не будут иметь последствий, независимо от того, взяты ли они в отдельности или в совокупности и с применением каких именно критериев размера, характера или обстоятельств возникновения они оценены. При наличии какой-либо неопределенности относительно того, является ли одна или несколько статей явно незначительными, такая статья расценивается как не являющаяся явно незначительной.

7.5.2. Аудитор должен попросить руководство организации исправить искажения, накопленные в ходе аудита.

7.5.3. Если по запросу аудитора руководство организации проанализировало вид операций, остатков по счетам или раскрытие информации и исправило обнаруженные искажения,

аудитор должен выполнить дополнительные аудиторские процедуры с целью определить, не сохранились ли какие-либо искажения.

Такой запрос может быть сделан, например, на основании распространения искажений, выявленных в аудиторской выборке, на всю генеральную совокупность, к которой они относятся.

- 7.5.4. Если аудитор в ходе аудита выявил искажение, он должен оценить такое искажение на предмет того, не является ли оно признаком недобросовестных действий. При наличии соответствующих признаков аудитор должен определить последствия в отношении прочих аспектов аудита, в том числе в отношении выявленных и оцененных рисков существенного искажения и в отношении надежности заявлений руководства.

Поскольку недобросовестные действия подразумевают побуждение к совершению недобросовестных действий или давление, осознаваемую возможность их совершения или некое оправдание этих действий, случай недобросовестных действий вряд ли будет носить единичный характер. Следовательно, искажения, такие как многочисленные искажения в определенном подразделении, даже если их суммарный эффект не является существенным, могут служить признаком риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий.

- 7.5.5. Если аудитор выявит искажение, которое может быть результатом недобросовестных действий, и подозревает, что в несоблюдение вовлечены члены руководства, аудитор должен:

- (а) провести переоценку рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий и аудиторских процедур в ответ на такие риски; или
- (б) изучить обстоятельства или условия на предмет того, не указывают ли они на возможный сговор с участием сотрудников, руководства или сторонних лиц при проведении переоценки надежности ранее собранных доказательств.

Последствия выявленного недобросовестного действия или подозрения в недобросовестном действии зависят от обстоятельств. Например, в целом незначительные недобросовестные действия могут оказаться значительными, если в их совершении участвует высшее руководство. В таких обстоятельствах надежность ранее собранных доказательств может вызвать вопросы, поскольку могут возникнуть сомнения в полноте и правдивости сделанных заявлений или в подлинности данных бухгалтерского учета и документации. Может также существовать возможность сговора с участием сотрудников, руководства или сторонних лиц.

- 7.5.6. Аудитор должен определить, необходимо ли пересмотреть объем, сроки проведения и общую направленность аудита, если:

- (а) характер выявленных искажений и обстоятельства их возникновения указывают на то, что могут быть и другие искажения, которые в совокупности с искажениями, выявленными в рамках задания, могут оказаться существенными;
- (б) совокупность искажений, накопленных в ходе аудита, приближается к существенности.

7.6. Конкретные требования к информационному взаимодействию

7.6.1. Аудитор должен своевременно информировать:

- (a) лиц, отвечающих за корпоративное управление, в письменной форме о существенных недостатках в системе внутреннего контроля организации, выявленных в ходе аудита;
- (b) руководство:
 - (i) в письменной форме о вопросах, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление (за исключением случаев, когда в данных обстоятельствах было бы неуместно сообщать это непосредственно руководству);
 - (ii) о других выявленных недостатках системы внутреннего контроля, о которых не сообщалось, но которые являются достаточно важными, чтобы заслуживать внимания руководства.

7.6.2. При подготовке сообщения о значительных недостатках для лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор должен включить в него описание и объяснение потенциального воздействия недостатков, а также достаточную информацию для понимания контекста сообщения.

Описывая контекст своего сообщения, он может объяснить, что:

- *цель аудита состояла в том, чтобы аудитор выразил мнение о финансовой отчетности;*
- *проводимый аудит включал анализ системы внутреннего контроля, имеющей значение для составления финансовой отчетности, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих сложившимся обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля*
- *вопросы, о которых сообщается, ограничиваются недостатками, которые аудитор выявил в ходе аудита и в отношении которых аудитор пришел к выводу, что эти недостатки являются достаточно важными, чтобы привлечь к ним внимание лиц, отвечающих за корпоративное управление.*

7.6.3. В ходе информационного взаимодействия с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, аудитор должен рассмотреть вопрос о том, имеются ли какие-либо вопросы, касающиеся оценочных значений, о которых следует сообщить. При этом аудитор должен рассмотреть, связаны ли причины рисков существенного искажения с неопределенностью оценочных значений или с эффектами сложности, субъективности, изменений или предвзятости руководства при расчете оценочных значений и связанных с ними раскрытиях информации.

7.7. Конкретные требования к документированию

В дополнение к общим требованиям к документации, изложенным в пункте 2.4, которые применяются на протяжении всего аудиторского задания, ниже описаны конкретные вопросы, подлежащие документированию, относящиеся к настоящей части.

7.7.1. В аудиторской документации аудитор обязан отразить:

- (a) аудиторские процедуры общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности;

- (b) описание связи между выполненными процедурами и оцененными на уровне предпосылок рисками;
- (c) результаты аудиторских процедур, включая выводы, если они не очевидны;
- (d) результаты аудиторских процедур, разработанных для снижения риска обхода руководством средств контроля;
- (e) все искажения, накопленные в ходе аудита, и были ли они исправлены;
- (f) в том случае, если аудитор планирует использовать полученные в ходе предыдущих аудиторских заданий аудиторские доказательства операционной эффективности средств контроля, – свои выводы относительно того, что он полагается на средства контроля, которые тестировались в ходе предыдущего аудита.

7.7.2. В тех случаях, когда оцененный риск существенного искажения обусловлен недобросовестными действиями, аудиторская документация должна включать конкретные меры в ответ на оцененные риски недобросовестных действий.

7.7.3. Если аудитор выявил несоблюдение законов и нормативных актов или подозревает несоблюдение законов и нормативных актов, аудитор должен документально оформить:

- (a) результаты обсуждения с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и другими лицами, в том числе принятые меры в связи с этим вопросом;
- (b) выполненные аудиторские процедуры, значительные профессиональные суждения и сделанные на их основании выводы.

7.7.4. В отношении оценочных значений аудитор должен задокументировать значительные суждения в отношении определения аудитором того, являются ли оценочные значения и соответствующее раскрытие информации обоснованными в контексте применимой концепции составления финансовой отчетности или содержат искажения.

8. Подготовка выводов

Содержание части

В части 8 излагаются требования:

- к оценке исправленных и неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита;
- оценке событий после отчетной даты;
- заключительным мероприятиям, включая соответствующие оценки;
- подготовке выводов о непрерывности деятельности и соответствующем раскрытии информации;
- получению письменных представлений и выполнению заключительных аналитических процедур.

Сфера применения настоящей части

Выполненные оценки и сделанные выводы являются основанием для выражения мнения аудитора, требования к формированию которого изложены в части 9.

8.1. Цели

8.1.1. Цели аудитора состоят в том, чтобы:

- (a) оценить влияние выявленных искажений на ход аудита и влияние любых неисправленных искажений на финансовую отчетность;
- (b) сделать на основании полученных аудиторских доказательств вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность;
- (c) сделать вывод о том, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора.

8.2. Оценка искажений, выявленных в ходе аудита

8.2.1. Если руководство отказывается исправить все или некоторые искажения, о которых его проинформировал аудитор, то он должен понять причины, по которым руководство организации не исправляет искажения, и учесть это при оценке того, действительно ли финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений.

8.2.2. Прежде чем приступить к оценке влияния неисправленных искажений, аудитор должен сделать переоценку существенности, чтобы подтвердить, остается ли определенная существенность надлежащей в контексте фактических финансовых результатов организации.

8.2.3. Аудитор должен определить, являются ли неисправленные искажения существенными как сами по себе, так и в совокупности с другими искажениями, учитывая следующее:

- (a) характер и размер искажений как в отношении отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, так и в отношении финансовой отчетности в целом, а также специфические обстоятельства возникновения таких искажений;

- (b) воздействие неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам, на соответствующие виды операций, остатки по счетам или раскрытие информации и на финансовую отчетность в целом.

8.3. Аналитические процедуры, способствующие формированию общего вывода

- 8.3.1. Аудитор должен разработать и выполнить ближе к завершению аудита аналитические процедуры, которые помогают ему сформулировать общий вывод о том, соответствуют ли финансовая отчетность его пониманию организации, а также позволяют выявить признаки ранее неидентифицированного риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий.
- 8.3.2. Аудитор должен исследовать отклонения или соотношения, которые противоречат прочей значимой информации, полученной в ходе аудита, сделав запрос руководству и выполнив другие аудиторские процедуры, необходимые в данных обстоятельствах.

8.4. События после отчетной даты

На финансовую отчетность могут оказывать влияние определенные события, имеющие место после отчетной даты. В рамках многих концепций составления финансовой отчетности такие события рассматриваются особо. В соответствии с такими концепциями составления финансовой отчетности обычно выделяются события двух типов:

- *события, свидетельствующие об обстоятельствах, которые существовали на отчетную дату;*
- *события, свидетельствующие об обстоятельствах, которые возникли после отчетной даты.*

При этом не предполагается, что аудитор должен выполнить дополнительные аудиторские процедуры в отношении вопросов, по которым были получены обоснованные выводы в результате ранее выполненных аудиторских процедур.

События, которые имели место в период между отчетной датой и датой аудиторского заключения

- 8.4.1. Аудитор обязан выполнить аудиторские процедуры, предназначенные для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих выявление всех событий, которые имели место в период между отчетной датой и датой аудиторского заключения, и которые требуют корректировки или раскрытия информации в финансовой отчетности.
- 8.4.2. Аудитор обязан выполнить процедуры в соответствии с требованиями пункта 8.4.1 таким образом, чтобы они охватывали период между отчетной датой и датой аудиторского заключения или ближайшей возможной датой, в частности:
 - (a) получить понимание любых установленных руководством процедур, предназначенных для выявления событий после отчетной даты;
 - (b) запросить у руководства и, если уместно, у лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию о том, имели ли место какие-либо события после отчетной даты, которые могли повлиять на финансовую отчетность;

- (с) ознакомиться с протоколами собраний собственников, руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, и запросить информацию о том, какие вопросы обсуждались на заседаниях, протоколы которых еще не подготовлены;
- (d) ознакомиться с ежемесячной или ежеквартальной информацией организации, если такая имеется.

8.4.3. Если аудитор выявил события, которые требуют корректировки финансовой отчетности или раскрытия информации в соответствии с применимой организацией концепцией составления финансовой отчетности при выполнении процедур, указанных в пунктах 8.4.1 и 8.4.2, аудитор должен определить, надлежащим ли образом отражено каждое такое событие в финансовой отчетности.

Факты, о которых аудитору стало известно после даты аудиторского заключения, но до даты выпуска финансовой отчетности

8.4.4. Аудитор не обязан выполнять какие-либо аудиторские процедуры в отношении финансовой отчетности после даты аудиторского заключения. Однако, если аудитору становится известно о фактах или событиях, которые, если бы они были известны аудитору на дату аудиторского заключения, но до выпуска финансовой отчетности, могли бы побудить аудитора внести изменения в аудиторское заключение, аудитор должен обсудить с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и установить, требуется ли внести соответствующие изменения в финансовую отчетность, и, если требуется, направить запрос о том, как руководство намерено учесть этот вопрос.

8.4.5. Если руководство вносит изменения в финансовую отчетность, аудитор должен выполнить в отношении внесенных изменений аудиторские процедуры, которые требуются при таких обстоятельствах, в том числе продлить период, охватываемый этими аудиторскими процедурами до даты нового аудиторского заключения и предоставить новое аудиторское заключение о финансовой отчетности, в которую были внесены изменения.

8.4.6. В некоторых юрисдикциях в соответствии с законами, нормативными актами или концепцией составления финансовой отчетности от руководства может не требоваться выпуск финансовой отчетности с внесенными изменениями, следовательно, аудитор не обязан предоставлять измененное аудиторское заключение или новое аудиторское заключение. Однако в том случае, если руководство не вносит изменений в финансовую отчетность при обстоятельствах, которые, по мнению аудитора, требуют внесения изменений:

- a) если аудиторское заключение еще не было предоставлено организации, аудитор должен модифицировать мнение и затем предоставить аудиторское заключение²²; или
- (b) если аудиторское заключение уже было предоставлено аудируемой организации, уведомить руководство и лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, что они не должны выпускать финансовую отчетность, предназначенную для третьих лиц, до тех пор, пока в нее не будут внесены необходимые изменения. Если финансовая отчетность впоследствии всё же будет выпущена без внесения требуемых изменений, аудитор должен принять надлежащие меры по ограничению использования выпущенного аудиторского заключения.

²² О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.21.

Факты, которые стали известны аудитору после выпуска финансовой отчетности

8.4.7. После выпуска финансовой отчетности аудитор не обязан выполнять какие-либо аудиторские процедуры в отношении этой финансовой отчетности. Однако, если после выпуска финансовой отчетности аудитору становится известно о факте, из-за которого он мог бы изменить аудиторское заключение, если бы этот факт был известен ему на дату данного заключения, аудитор обязан:

- (a) обсудить этот вопрос с руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление,
- (b) установить, требуется ли внести соответствующие изменения в финансовую отчетность, и, если требуется,
- (c) направить запрос о том, как руководство намерено учесть этот вопрос при составлении финансовой отчетности.

8.4.8. Если руководство вносит изменения в финансовую отчетность, аудитор должен:

- (a) выполнить в отношении внесенных изменений аудиторские процедуры, которые требуются при таких обстоятельствах:
 - (i) продлить период, охватываемый аудиторскими процедурами, указанными в пунктах 8.4.1 и 8.4.2, до даты нового аудиторского заключения и датировать новое аудиторское заключение числом, которое не может быть более ранним, чем дата утверждения измененной финансовой отчетности к выпуску;
 - (ii) представить новое аудиторское заключение²³ об исправленной финансовой отчетности; и
- (b) проанализировать действия, предпринятые руководством для информирования о сложившейся ситуации каждого, кто получил ранее выпущенную финансовую отчетность с аудиторским заключением.

8.4.9. Если руководство не предпринимает необходимых действий для информирования о сложившейся ситуации каждого, кто получил ранее выпущенную финансовую отчетность, и не вносит исправлений в финансовую отчетность при обстоятельствах, которые, по мнению аудитора, требуют внесения исправлений, аудитор должен принять надлежащие меры, чтобы не допустить использования аудиторского заключения.

8.5. Оценки аудитора и другие действия, обосновывающие вывод аудитора

Требуемые оценки

8.5.1. На основе проведенных аудиторских процедур и полученных аудиторских доказательств аудитор должен определить, остаются ли надлежащими оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.

Аудит финансовой отчетности представляет собой накопительный и итеративный процесс. По мере того, как аудитор выполняет запланированные аудиторские процедуры, получаемые им аудиторские доказательства могут убедить его изменить характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур. В поле зрения аудитора может

²³ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.6.7.

попасть информация, которая в значительной степени отличается от той, на которой основывалась оценка рисков. В таких обстоятельствах аудитору может потребоваться провести повторный анализ планируемых аудиторских процедур на основании пересмотренных оцененных рисков для всех или отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации и относящихся к ним предпосылок.

Аудитор может также рассмотреть вопрос, изменяет ли такая информация решение аудитора о том, остается ли надлежащим применение МСА для МСО для аудита, что может потребовать внесения изменений в условия задания.

8.5.2. В отношении оценочных значений аудитор должен оценить на основе выполненных аудиторских процедур и полученных аудиторских доказательств следующее:

- (a) остаются ли оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок надлежащими, в частности, в том случае, когда были выявлены признаки возможной предвзятости руководства;
- (b) являются ли обоснованными в контексте применимой концепции составления финансовой отчетности решения руководства о признании, расчете, представлении и раскрытии информации об оценочных значениях в финансовой отчетности.

8.5.3. Аудитор должен установить, был ли процесс двустороннего информационного взаимодействия между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, адекватным с точки зрения целей аудита. Если нет, то аудитор должен оценить последствия, если такие имеются, для аудита, а также принять соответствующие меры.

Например, может потребоваться пересмотреть первоначальные оценки рисков, модифицировать мнение аудитора вследствие ограничения объема аудита или, при необходимости, могут потребоваться другие действия.

8.5.4. Аудитор должен провести аудиторские процедуры, чтобы оценить, соответствует ли общее представление финансовой отчетности применимой концепции составления финансовой отчетности. При осуществлении такой оценки аудитор должен определить, представлена ли финансовая отчетность так, чтобы отражать надлежащим образом:

- (a) классификацию и описание финансовой информации и оцениваемых операций, событий и условий;
- (b) представление, структуру и содержание финансовой отчетности.

Подготовка выводов

8.5.5. Аудитор должен установить, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства. При формировании своего мнения аудитор должен рассмотреть все соответствующие аудиторские доказательства, независимо от того, являются ли они подтверждающими или противоречащими.

8.5.6. Если аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении соответствующей предпосылки, он должен попытаться получить дополнительные аудиторские доказательства. Если аудитор не может получить достаточные надлежащие

аудиторские доказательства, он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения²⁴.

8.5.7. Аудитор должен оценить, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при составлении финансовой отчетности, и сделать вывод относительно правомерности применения этого принципа²⁵.

8.5.8. На основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен сделать вывод о том, имеется ли, в соответствии с суждением аудитора, существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность²⁶.

8.5.9. Если аудитор сделал вывод о том, что применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, в данных обстоятельствах правомерно, но при этом имеется существенная неопределенность, аудитор должен установить следующее:

- (а) адекватно ли раскрыта в финансовой отчетности информация об основных событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, а также планы руководства в отношении таких условий или событий;
- (б) четко ли раскрыт в финансовой отчетности тот факт, что имеется существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и, следовательно, что организация может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и выполнить свои обязательства в ходе обычной деятельности.

В таких случаях аудитор должен выразить немодифицированное мнение и аудиторское заключение должно включать отдельный раздел под заголовком «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности».

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

8.5.11. Если аудитор подтверждает, что финансовая отчетность была существенно искажена в результате недобросовестных действий, или не может сделать вывод о том, была ли она существенно искажена в результате недобросовестных действий, аудитор должен оценить последствия этого для аудита, в том числе влияние на оцененные риски существенного искажения и аудиторское заключение.

²⁴ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.27.

²⁵ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.17.

²⁶ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.18.

8.6. Письменные заявления

Письменные заявления являются необходимой информацией, которую аудитор запрашивает в связи с аудитом финансовой отчетности организации. Следовательно, письменные заявления, как и ответы на запросы, представляют собой аудиторские доказательства. Письменные заявления дают аудитору необходимые аудиторские доказательства, однако сами по себе они не предоставляют достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении тех вопросов, которые в них рассматриваются. Кроме того, сам факт предоставления руководством надежных письменных заявлений не влияет на характер и объем других аудиторских доказательств, которые аудитор получает в отношении исполнения руководством своих обязанностей или в отношении конкретных предпосылок.

8.6.1. За все периоды, указанные в аудиторском заключении, аудитор должен получить письменные заявления от руководства, которое владеет информацией по рассматриваемым вопросам и несет ответственность за финансовую отчетность, а также, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, по следующим вопросам:

- (a) выполнили ли они свои обязательства по составлению финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности, включая, в соответствующих случаях, ее достоверное представление. Обязательства должны быть описаны в письменном заявлении таким же образом, как они описаны в условиях задания;
- (b) предоставили ли они аудитору всю необходимую информацию и доступ к ресурсам, как того требуют условия аудиторского задания;
- (c) все ли операции отражаются в учете и представлены в финансовой отчетности;
- (d) подтверждают ли они свою ответственность за разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий;
- (e) раскрыли ли они аудитору соответствующие результаты оценки руководством риска того, что финансовая отчетность может оказаться существенно искаженной в результате недобросовестных действий;
- (f) раскрыли ли они аудитору всё, что им известно о любых заявлениях о недобросовестных действиях или подозрениях в недобросовестных действиях;
- (g) раскрыли ли они аудитору идентификационные данные связанных сторон организации и сведения обо всех взаимоотношениях и операциях между связанными сторонами, о которых им известно;
- (h) надлежащим ли образом они отразили в бухгалтерском учете и раскрыли взаимоотношения и операции между связанными сторонами в соответствии с требованиями применимой концепции составления финансовой отчетности;
- (i) все ли известные случаи несоблюдения или предполагаемого несоблюдения законов или нормативных актов, последствия которых следует учитывать при составлении финансовой отчетности, были раскрыты аудитору;
- (j) все ли известные фактические или возможные судебные разбирательства и претензии, последствия которых следует учитывать при составлении финансовой отчетности, были

раскрыты аудитору, учтены и раскрыты в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности;

- (k) в отношении оценочных значений – являются ли методы, значительные допущения и данные, используемые при расчете оценочных значений и раскрытии информации, надлежащими для признания, оценки или раскрытия в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности;
- (l) подтверждение того, что были внесены необходимые корректировки и раскрыта информация в отношении всех событий, которые имели место после отчетной даты и в отношении которых согласно применимой концепции составления финансовой отчетности требуется корректировка или раскрытие информации в финансовой отчетности;
- (m) в отношении непрерывности деятельности, если имеется существенная неопределенность, – информацию о планируемых ими будущих действий и осуществимости этих планов;
- (n) информацию в отношении любой корректировки, произведенной для исправления существенного искажения в финансовой отчетности за предыдущий период и влияющей на сравнительную информацию;
- (o) другие заявления, которые аудитор считает необходимыми для подтверждения других аудиторских доказательств, связанных с финансовой отчетностью или одной или несколькими конкретными предпосылками составления финансовой отчетности, в том числе, при необходимости, для подтверждения устных заявлений.

8.6.2. Аудитор должен рассмотреть необходимость получения заявлений о конкретных оценочных значениях.

8.6.3. Письменные заявления должны составляться в форме письма-представления руководства, которое адресовано аудитору.

Приложение 7 содержит пример письма-представления руководства.

Если в соответствии с законами или нормативными актами руководство обязано делать письменные публичные заявления о своих обязанностях и аудитор устанавливает, что такие заявления соответствуют полностью или частично заявлениям, которые необходимо предоставить в соответствии с настоящим стандартом, то отсутствует необходимость включения соответствующих вопросов, содержащихся в таких заявлениях, в письмо-представление руководства.

8.6.4. Аудитор должен запросить письменное заявление руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, считают ли они воздействие неисправленных искажений как в отдельности, так и в совокупности несущественным для финансовой отчетности в целом. Краткий перечень этих искажений должен включаться в письменные заявления или прилагаться к ним.

8.6.5. Если у аудитора возникают сомнения относительно компетентности, честности, этических ценностей и добросовестности руководства или относительно его стремления к достижению или обеспечению достижения этих характеристик либо полученные письменные заявления не согласуются с другими аудиторскими доказательствами, аудитор должен определить влияние таких обстоятельств на аудиторские доказательства в целом и предпринять надлежащие

действия, включая рассмотрение возможного влияния на формирование мнения в аудиторском заключении²⁷ с учетом требования пункта 8.6.7.

В случае выявления несоответствий между одним или несколькими из письменных заявлений и аудиторскими доказательствами, полученными из другого источника, аудитор может проанализировать, остается ли надлежащей оценка рисков, и если нет, то пересмотреть оценку рисков и определить характер, сроки выполнения и объем дальнейших аудиторских процедур, чтобы предпринять действия в ответ на оцененные риски.

Сомнения в отношении компетентности, добросовестности, этических ценностей или усердия руководства или в отношении его стремления к достижению или обеспечению достижения этих характеристик могут стать основанием для вывода аудитора о том, что степень риска искажений со стороны руководства в финансовой отчетности такова, что проведение аудита невозможно. В таком случае аудитор может счесть необходимым отказаться от задания, если это возможно в соответствии с применимым законом или нормативным актом, кроме случаев, когда лица, отвечающие за корпоративное управление, предпримут надлежащие корректирующие действия. Однако такие действия могут оказаться недостаточными для того, чтобы аудитор мог выразить немодифицированное мнение.

8.6.6. В случае непредоставления руководством запрошенных письменных заявлений аудитор должен:

- (a) обсудить этот вопрос с руководством;
- (b) провести переоценку добросовестности руководства и оценить влияние, которое это может оказать на надежность устных и письменных заявлений и аудиторских доказательств в целом;
- (c) принять надлежащие меры, включая определение возможного влияния на мнение в аудиторском заключении²⁸ с учетом требования пункта 8.6.7.

8.6.7. Если аудитор приходит к выводу о наличии достаточно серьезных сомнений в добросовестности руководства, в связи с чем письменные заявления, предусмотренные пунктами 8.6.1(a) – (c), не являются надежными²⁹, или руководство не предоставило письменных заявлений, предусмотренных пунктами 8.6.1(a) – (c)³⁰, аудитор должен отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности.

8.6.8. Дата письменных заявлений должна быть по возможности максимально приближенной к дате аудиторского заключения в отношении финансовой отчетности, но не может быть позже указанной даты. Письменные заявления должны распространяться на всю финансовую отчетность и весь период (все периоды), упомянутый (упомянутые) в аудиторском заключении.

8.7. Общая ответственность за управление качеством и обеспечение качества

²⁷ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.22.

²⁸ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.23.

²⁹ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.24.

³⁰ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.25.

8.7.1. До датирования аудиторского заключения руководитель задания должен убедиться в том, что принял на себя общую ответственность за управление качеством и обеспечение качества в рамках аудиторского задания. При этом руководитель задания должен определить, что:

- (a) на протяжении всего аудиторского задания участие руководителя задания было достаточным и надлежащим для того, чтобы у него появились основания установить, что сформированные значимые суждения и выводы являются надлежащими с учетом характера и обстоятельств задания;
- (b) были приняты во внимание характер и обстоятельства аудиторского задания, любые изменения в нем, а также соответствующие политика или процедуры аудиторской организации.

8.7.2. В день выпуска аудиторского заключения или накануне руководитель задания должен установить, что были получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства в поддержку сделанных выводов и для обеспечения выпуска аудиторского заключения.

8.7.3. Перед тем, как датировать аудиторское заключение руководитель задания должен проверить финансовую отчетность и подготовленное заключение, чтобы определить, является ли выпускаемое аудиторское заключение надлежащим в конкретных обстоятельствах.

8.8. Конкретные требования к информационному взаимодействию

8.8.1. Аудитор должен своевременно проинформировать руководство соответствующего уровня обо всех искажениях, накопленных в ходе проводимого аудита, за исключением случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом.

8.8.2. Аудитор должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление:

- (a) о неисправленных искажениях и том влиянии, которое эти искажения, каждое отдельно или в совокупности, могут оказать на мнение аудитора, если такое информирование не запрещено законом или нормативными актами. Сообщение аудитора должно описывать каждое существенное неисправленное искажение в отдельности;
- (b) влиянии неисправленных искажений за предыдущие периоды на финансовую отчетность за текущий год;
- (c) мнении аудитора о значительных качественных аспектах учетной практики организации, включая ее учетную политику, оценочные значения и раскрытие информации в финансовой отчетности;
- (d) значительных трудностях (если они были), с которыми пришлось столкнуться в ходе аудита;
- (e) значимых вопросах, возникших в ходе аудита, в том числе в отношении связанных сторон организации, которые обсуждались или являлись предметом переписки с руководством;
- (f) значимых результатах, полученных в ходе аудита. Если, согласно профессиональному суждению аудитора, устных сообщений будет не достаточно, такие сообщения должны быть сделаны в письменной форме;

- (g) других вопросах, относящихся к недобросовестным действиям, о которых еще не было сообщено и которые могут иметь отношение к обязанностям лиц, отвечающих за корпоративное управление, если это не запрещено законом или нормативным актом;
- (g) обстоятельствах, если такие имеются, влияющих на форму и содержание аудиторского заключения;
- (i) письменных заявлениях, запрошенных аудитором;
- (j) других значимых вопросах, если такие имеются, возникших в результате аудита, которые, по профессиональному суждению аудитора, имеют отношение к надзору за процессом составления финансовой отчетности;
- (k) предполагаемом содержании и формулировках, которые аудитор намеревается включить в разделы «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» своего заключения.

8.8.3. Кроме случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией, аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о выявленных событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в том числе о следующем:

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

8.9. Конкретные требования к документированию

В дополнение к общим требованиям к документации, изложенным в пункте 2.4, которые применяются на протяжении всего аудиторского задания, ниже описаны конкретные вопросы, подлежащие документированию, относящиеся к настоящей части.

8.9.1. В аудиторской документации аудитор обязан отразить:

- (a) все искажения, накопленные в ходе аудита, и сведения о том, были ли они исправлены, а также вывод аудитора о том, являются ли неисправленные искажения существенными, по отдельности или в совокупности, и основание для такого вывода;
- (b) характер и объем консультаций, полученных в ходе выполнения аудита, в том числе выводы, сделанные по результатам консультаций, и то, каким образом эти выводы были реализованы.

8.9.2. Аудиторская документация должна содержать доказательства того, что информация, содержащаяся в финансовой отчетности, сверена с лежащими в ее основе данными бухгалтерского учета, включая сверку раскрытия информации, когда такая информация получена не из данных основного регистра и вспомогательных ведомостей.

- 8.9.3. После даты аудиторского заключения аудитор должен своевременно собрать аудиторскую документацию в аудиторский файл и завершить административные процедуры окончательного формирования аудиторского файла.

МСК 1 (или не менее строгие требования национального законодательства) требует, чтобы в системах управления качеством аудиторских организаций была установлена цель в области качества, которая касается своевременного сбора документации по заданию после даты заключения по результатам задания³¹. Надлежащий предельный срок для завершения окончательного формирования аудиторского файла обычно не превышает 60 дней после даты аудиторского заключения³².

- 8.9.4. По завершении формирования окончательного аудиторского файла аудитору запрещается удалять или выбрасывать какую бы то ни было аудиторскую документацию до истечения срока ее хранения.

МСК 1 (или не менее строгие требования национального законодательства) требует, чтобы системами управления качеством аудиторских организаций устанавливались цели в области обеспечения качества, обеспечивающие надлежащее ведение и хранение документации по заданию для удовлетворения потребностей аудиторской организации, соблюдения законов и нормативных актов, соответствующих этических требований или профессиональных стандартов³³. Срок хранения документации по аудиторским заданиям обычно составляет не менее пяти лет с даты аудиторского заключения о финансовой отчетности организации или с даты аудиторского заключения о финансовой отчетности группы, если оно оформлялось позже, когда это применимо³⁴.

- 8.9.5. Если применимо, аудитор должен задокументировать невыполнение цели любой части МСА для МСО и вытекающее из этого действие (например, влияние на мнение аудитора или отказ от задания, если общая цель аудитора не может быть достигнута).

- 8.9.6. Если аудитор по завершении окончательного формирования аудиторского файла сочтет необходимым изменить существующую аудиторскую документацию или дополнить ее новыми документами, он должен, вне зависимости от характера изменений или дополнений, задокументировать следующее:

- (a) конкретные причины таких изменений и дополнений;
- (b) то, когда и кем они были внесены и проверены.

³¹ МСК 1, пункт 31(f).

³² МСК 1, пункт A83.

³³ МСК 1, пункт 31(f).

³⁴ МСК 1, пункт A85.

9. Формирование мнения и составление заключения

Содержание части

В части 9 излагаются требования, касающиеся:

- формирования мнения;
- типов аудиторского мнения;
- содержания аудиторского заключения;
- прочей и сравнительной информации.

Сфера применения настоящей части

В этой части раскрывается содержание аудиторского заключения и излагается подход к определению типа модифицированного мнения, а также разъясняется, в каких случаях необходимы другие дополнения к аудиторскому заключению. В ней также излагаются обязательные аудиторские процедуры в отношении сопоставимых показателей и сравнительной финансовой отчетности, а также, если применимо, прочей информации.

Примеры выражения модифицированных мнений, существенной неопределенности, связанной с непрерывностью деятельности, разделов «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения», а также соответствующие рекомендации по аудиторским заключениям можно найти в *Дополнительном руководстве по аудиторским заключениям*.

9.1. Цели

9.1.1. Цели аудитора состоят в том, чтобы:

- (a) сформировать мнение о финансовой отчетности, основываясь на оценке выводов, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств, и четко выразить это мнение в письменном заключении;
- (b) рассмотреть, есть ли существенное несоответствие между прочей информацией, если такая имеется, и
 - (i) финансовой отчетностью;
 - (ii) знаниями, полученными аудитором в ходе аудита.

9.2. Формирование мнения о финансовой отчетности

9.2.1. Аудитор должен сформировать мнение о том, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности.

9.2.2. Для того, чтобы сформировать данное мнение, аудитор должен сделать вывод о том, получена ли в ходе аудита разумная уверенность, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок. При этом следует принять во внимание:

- (a) получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

- (b) являются ли неисправленные искажения существенными, по отдельности или в совокупности;
- (c) каковы результаты оценки, которые требуются в соответствии с пунктами 9.2.3–9.2.6.

9.2.3. Аудитор должен оценить, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями применимой концепции составления финансовой отчетности. При проведении оценки аудитором должны быть рассмотрены качественные аспекты учетной практики организации, включая признаки возможной предвзятости суждений руководства.

9.2.4. При проведении оценки, указанной в пункте 9.2.3, аудитор должен оценить, с учетом требований применимой концепции составления финансовой отчетности, следующее:

- (a) раскрывает ли финансовая отчетность надлежащим образом основные положения учетной политики организации и были ли они представлены в понятной форме;
- (b) соответствуют ли выбранные и применяемые положения учетной политики применимой концепции составления финансовой отчетности и являются ли они надлежащими;
- (c) являются ли оценочные значения и соответствующие раскрытия информации, сделанные руководством, обоснованными;
- (d) были ли надлежащим образом учтены, представлены и раскрыты в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности выявленные взаимоотношения и операции со связанными сторонами;
- (e) является ли информация, представленная в финансовой отчетности, уместной, надежной, сопоставимой и понятной, что подразумевает следующее:
 - (i) информация, которая должна была быть включена, была включена;
 - (ii) информация надлежащим образом классифицирована, агрегирована или дезагрегирована и охарактеризована;
 - (iii) общее представление финансовой отчетности не было подорвано включением информации, которая является несоответствующей или препятствует надлежащему пониманию раскрытых вопросов;
- (f) обеспечивает ли финансовая отчетность надлежащее раскрытие информации, которое позволит предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности;
- (g) используется ли в финансовой отчетности надлежащая терминология, включая наименование каждого отчета в составе финансовой отчетности.

9.2.5. Когда финансовая отчетность составлена в соответствии с концепцией достоверного представления, аудитор также должен оценить, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление. Эта оценка должна включать рассмотрение:

- (a) общего представления финансовой отчетности, ее структуры и содержания;
- (b) того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.

Оценка аудитором того, обеспечивает ли достоверное представление финансовая отчетность как в отношении представления, так и в отношении раскрытия информации, является предметом профессионального суждения.

- 9.2.6. Аудитор должен оценить, содержит ли финансовая отчетность надлежащую ссылку на применимую концепцию составления финансовой отчетности или ее описание.

9.3. Форма аудиторского мнения

- 9.3.1. Аудитор должен выразить немодифицированное мнение, если он приходит к выводу о том, что финансовая отчетность во всех существенных отношениях составлена в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности.

Если применяемая концепция составления финансовой отчетности является концепцией достоверного представления, как обычно и происходит в случае финансовой отчетности общего назначения, то мнение аудитора призвано дать ответ, представлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях достоверно или дает ли она правдивое и достоверное представление. Если применяемая концепция составления финансовой отчетности является концепцией соответствия, то мнение аудитора призвано дать ответ, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с данной концепцией.

- 9.3.2. Если финансовая отчетность, составленная в соответствии с требованиями концепции достоверного представления, не обеспечивает достоверного представления, аудитор должен обсудить этот вопрос с руководством и, в зависимости от требований применимой концепции составления финансовой отчетности и в зависимости от того, как будет решен этот вопрос, установить, следует ли модифицировать мнение³⁵.
- 9.3.3. Если финансовая отчетность составлена в соответствии с концепцией соответствия, от аудитора не требуется выполнять оценку того, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление. Однако, в крайне редких случаях, если аудитор делает вывод о том, что такая финансовая отчетность вводит в заблуждение, он должен обсудить это обстоятельство с руководством и в зависимости от того, как будет решен этот вопрос, определить, нужно ли сообщать эту информацию в аудиторском заключении и, если нужно, каким образом³⁶.

9.4. Аудиторское заключение

- 9.4.1. Аудитор должен представить заключение в соответствии с указанным ниже форматом и содержанием, за исключением случаев, когда:
- (а) необходимы изменения к аудиторскому заключению для обеспечения соответствия конкретной форме или формулировке аудиторского заключения, требуемой законодательством или нормативными актами юрисдикции. В том случае, если формат или формулировка аудиторского заключения предписаны законом или нормативным актом, в аудиторском заключении может быть приведена ссылка на применение МСА для МСО только в том случае, если в него включены все существенные элементы указанного формата и содержания;

³⁵ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.28.

³⁶ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.29.

- (b) аудитор обязан проводить аудит в соответствии со стандартом аудита конкретной юрисдикции для менее сложных организаций (далее – национальный стандарт аудита МСО), который предписывает формат или формулировку аудиторского заключения, отличающуюся от той, которая требуется МСА для МСО и при этом дополнительно соблюсти МСА для МСО при проведении аудита. В этом случае аудиторское заключение может содержать ссылку на МСА для МСО в дополнение к национальному стандарту аудита МСО, только если аудиторское заключение включает элементы указанного формата и содержания, показанные ниже; или
- (c) аудиторское заключение содержит модифицированное мнение, раздел «Важные обстоятельства», раздел «Прочие сведения», раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», имеются другие обязанности по подготовке заключения или отдельный раздел, касающийся прочей информации, и при этом аудитор должен выразить модифицированное мнение (в соответствии с пунктом 9.5) либо внести изменения в аудиторское заключение (в соответствии с пунктом 9.8).

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Акционерам организации ABC или другой надлежащий адресат]³⁷

Мнение

Мы провели аудит³⁸ финансовой отчетности [организации ABC (Организация), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики] (замените названия каждого отчета надлежащими названиями)]³⁹.

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность [отражает достоверно во всех существенных отношениях (или дает правдивое и достоверное представление)]⁴⁰ финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на [31 декабря 20X1 года], а также ее финансовые результаты (или финансовых результатов) и движение (или движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с [применимой концепцией составления финансовой отчетности]⁴¹.

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международным стандартом аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций (МСА для МСО). Наша ответственность согласно указанному стандарту далее раскрывается в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения⁴². Мы независимы по отношению к [Организации] в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и нами выполнены прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения⁴³.

Ответственность [руководства] за финансовую отчетность⁴⁴

[Руководство] несет ответственность за составление [и достоверное представление] указанной финансовой отчетности в соответствии с [применимой концепцией составления финансовой отчетности]⁴⁵ и за систему внутреннего контроля, которую [руководство] считает необходимой для составления финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При составлении финансовой отчетности [руководство] несет ответственность за оценку способности [Организации] продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе принципа непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда [руководство] намеревается ликвидировать [Организацию], прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности^{46, 47}

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в

выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с МСА для МСО, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности.

-
- ³⁷ Вопросы, отраженные в указанном формате и содержании аудиторского заключения в квадратных скобках (таких как []), должны быть соответствующим образом скорректированы.
- ³⁸ При отказе от выражения мнения в то место заключения, в котором указывается, что финансовая отчетность была проаудирована, вносится поправка, указывающая, что аудитор был привлечен для аудита финансовой отчетности.
- ³⁹ Указать организацию, в отношении финансовой отчетности которой проведен аудит; указать название каждого отчета, который входит в состав финансовой отчетности, его дату и период, а также дать ссылку на примечания и основные положения учетной политики или использовать другое надлежащее описание в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности.
- ⁴⁰ См. также пункт 9.4.2 ниже. Если финансовая отчетность составлена в соответствии с концепцией соответствия, в разделе «Мнение» и в описании обязанностей аудитора отражается то, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности.
- ⁴¹ Указать юрисдикцию происхождения применимой концепции составления финансовой отчетности, если таковой не являются Международные стандарты финансовой отчетности или Международные стандарты учета в государственном секторе, выпущенные Советом по международным стандартам учета в государственном секторе.
- ⁴² Когда аудитор отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности, это заявление не включается в аудиторское заключение.
- ⁴³ Если аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение, он должен скорректировать заявление о том, являются ли полученные аудиторские доказательства достаточными и надлежащими для того, чтобы обосновать мнение аудитора, включив слова «с оговоркой» или «отрицательное» в зависимости от обстоятельств. Когда аудитор отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности, это заявление не включается в аудиторское заключение.
- ⁴⁴ Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.
- ⁴⁵ Если ответственность руководства заключается в составлении финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за составление финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление в соответствии с [применимой концепцией составления финансовой отчетности], и за ...».
- ⁴⁶ Описание обязанностей аудитора также может быть включено в приложение или, если это прямо разрешено законом, нормативным актом или национальными стандартами аудита, в виде описания на веб-сайте соответствующего органа, если описание относится к настоящему МСА для МСО и не противоречит ему. В таких случаях в аудиторское заключение должна быть включена ссылка на местоположение приложения или описания. Когда аудитор отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности, описание обязанностей аудитора включает только вопросы, требуемые пунктом 9.5.33.
- ⁴⁷ Если применяется часть 10, аудиторское заключение должно 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 хозяйственной деятельности подразделений внутри группы в качестве основы для формирования мнения о финансовой отчетности группы;
 - (ii) аудитор несет ответственность за общее руководство заданием по аудиту группы, надзор за ходом аудита и проверку выполнения работы по аудиту для целей аудита группы;
 - (iii) аудитор несет полную ответственность за мнение аудитора.

В рамках аудита, проводимого в соответствии с МСА для МСО, мы применяем профессиональное суждение и сохраняем профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита. Кроме того, мы выполняем следующее:

- выявляем и оцениваем риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим аудиторские процедуры в ответ на эти риски; получаем аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;
- получаем понимание системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации;
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством и соответствующего раскрытия информации;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем заключении к соответствующему раскрытию информации в финансовой отчетности или, если такое раскрытие информации является ненадлежащим, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- [проводим оценку представления финансовой отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление]⁴⁸.

Мы осуществляем информационное взаимодействие с [руководством и, если применимо, лицами, отвечающими за корпоративное управление,] доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита, а также о значимых результатах аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.

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

[Адрес аудитора: Укажите местоположение в юрисдикции, где аудитор осуществляет свою деятельность]

[Дата: Не ранее даты, на которую аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на которых основывается мнение аудитора о финансовой отчетности, включая доказательства того, что (i) все отчеты и раскрытия, входящие в состав финансовой отчетности, были подготовлены и (ii) лица, обладающие необходимыми полномочиями, подтвердили, что они

взяли на себя ответственность за данную финансовую отчетность]

9.4.2. Если финансовая отчетность составлена в соответствии с концепцией достоверного представления, аудитор должен сослаться на «составление и достоверное представление настоящей финансовой отчетности» или «составление финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление», в зависимости от обстоятельств, в описании ответственности за финансовую отчетность в аудиторском заключении.

9.4.3. В аудиторском заключении, содержащем немодифицированное мнение аудитора, не должно быть ссылки на работу эксперта, кроме случаев, когда включение такой ссылки предусмотрено законом или нормативным актом. Если включение такой ссылки предусмотрено законом или нормативным актом, аудитор должен указать в аудиторском заключении, что это указание не ограничивает ответственность аудитора за его мнение.

9.5. Модифицированное мнение

В таблицах А – С ниже изложены требования, в соответствии с которыми модифицированное мнение должно использоваться в различных ситуациях, а также форма и содержание модифицированного мнения.

9.5.1. Аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении в соответствии с таблицами А – С ниже, когда:

- (a) на основании полученных аудиторских доказательств делает вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения; или
- (b) аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность целом не содержит существенных искажений.

9.5.2. Когда аудитор выражает модифицированное мнение, он должен:

- (a) изменить заголовок раздела «Основание для выражения мнения» на «Основание для выражения мнения с оговоркой», «Основание для выражения отрицательного мнения» или «Основание для отказа от выражения мнения», как указано в таблицах А – С;
- (b) в раздел «Основание для выражения мнения» включить описание обстоятельства, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения.

Ниже в Таблице А раскрывается, как профессиональное суждение аудитора о характере обстоятельства, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения, и о всеобъемлющем характере влияния (в том числе возможного) такого обстоятельства на финансовую отчетность определяет тип выражаемого мнения.

⁴⁸ Применимо, когда финансовая отчетность составлена в соответствии с концепцией достоверного представления.

Характер обстоятельства, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения	Профессиональное суждение аудитора в отношении всеобъемлющего характера влияния (в том числе возможного) на финансовую отчетность	
	Существенное, но не всеобъемлющее	Существенное и всеобъемлющее
Финансовая отчетность содержит существенные искажения	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение
Невозможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства	Мнение с оговоркой	Отказ от выражения мнения

Ниже в таблице В указаны изменения, которые необходимо учесть при формулировании мнения для каждого типа мнений, приведенных в таблице А.

Форма аудиторского мнения	Концепция достоверного представления	Концепция соответствия
9.5.3. Мнение с оговоркой Аудиторское заключение – заголовок для раздела, содержащего мнение: «Мнение с оговоркой» Аудиторское заключение – заголовок для раздела, содержащего основание для выражения мнения: «Основание для выражения мнения с оговоркой»	«По нашему мнению, за исключением [влияния или возможного влияния] вопроса (вопросов), изложенного (изложенных) в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой»⁴⁹, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях [или дает правдивое и достоверное представление] [...] в соответствии с [применимой концепцией составления финансовой отчетности]».	«... за исключением [влияния или возможного влияния] вопроса (вопросов), изложенного (изложенных) в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой», прилагаемая финансовая отчетность составлена во всех существенных отношениях в соответствии с [применимой концепцией составления финансовой отчетности]».
9.5.4. Отрицательное мнение	«... прилагаемая финансовая отчетность не отражает достоверно [или не дает правдивого и достоверного	«... прилагаемая финансовая отчетность не составлена во всех существенных отношениях

⁴⁹ Вопросы, отраженные в квадратных скобках (таких как []), должны быть соответствующим образом скорректированы.

Аудиторское заключение – заголовок для раздела, содержащего мнение: «Отрицательное мнение» Аудиторское заключение – заголовок для раздела, содержащего основание для выражения мнения: «Основание для выражения отрицательного мнения»	представления о) [...] в соответствии с [применимой концепцией составления финансовой отчетности]».	в соответствии с [применимой концепцией составления финансовой отчетности]».
9.5.5. Отказ от выражения мнения Аудиторское заключение – заголовок для раздела, содержащего мнение: «Отказ от выражения мнения» Аудиторское заключение – заголовок для раздела, содержащего основание для выражения мнения: «Основание для отказа от выражения мнения»	«Нас привлекли к аудиту финансовой отчетности организации...» «Мы не выражаем мнения о прилагаемой финансовой отчетности Организации. Вследствие значимости обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе «Основание для отказа от выражения мнения», мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования аудиторского мнения о финансовой отчетности».	

В таблице С ниже изложены конкретные обстоятельства, при которых мнение аудитора должно быть модифицировано, а также типы мнений, выраженных в этих обстоятельствах, в зависимости от характера вопроса, послужившего основанием для модификации (см. Таблицу А). Таблица С не является исчерпывающим перечнем всех обстоятельств, при которых необходимо модифицировать мнение аудитора.

Таблица С				
Особые обстоятельства, при которых необходимо модифицировать мнение аудитора	Пункт, ссылка	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение	Отказ от выражения мнения
<i>Остатки на начало периода</i>				
9.5.6. Аудитор не в состоянии получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков на начало периода.	4.5.4	✓		✓

Таблица С Особые обстоятельства, при которых необходимо модифицировать мнение аудитора	Пункт, ссылка	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение	Отказ от выражения мнения
9.5.7. На основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу, что остатки на начало периода содержат искажения, которые оказывают существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период, и последствия такого искажения не учтены, или не представлены, или не раскрыты надлежащим образом.	4.5.5	✓	✓	
9.5.8. На основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу о том, что учетная политика текущего периода не применяется последовательно в отношении начальных остатков в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности или изменение учетной политики не учтено, или не представлено, или не раскрыто надлежащим образом в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности.	4.5.6	✓	✓	
9.5.9. Мнение предшествующего аудитора о финансовой отчетности за предыдущий период было модифицированным, модификации остаются актуальными и существенными для финансовой отчетности за текущий период.	4.5.3	✓	✓	✓
<i>Несоблюдение законов и нормативных актов</i>				
9.5.10. Невозможно получить достаточный объем информации о	7.4.26	✓		✓

Таблица С Особые обстоятельства, при которых необходимо модифицировать мнение аудитора	Пункт, ссылка	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение	Отказ от выражения мнения
подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов.				
9.5.11. Аудитор приходит к выводу, что выявленное или предполагаемое несоблюдение оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и надлежащим образом не отражено в ней.	7.4.27	✓	✓	
9.5.12. Руководство или лица, ответственные за корпоративное управление, препятствуют аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств для оценки того, что случаи несоблюдения законов и нормативных актов могут оказаться существенными для финансовой отчетности.	7.4.27	✓		✓
9.5.13. Аудитор не может определить, имелось ли несоблюдение закона или нормативного акта в силу ограничений, вызванных обстоятельствами, а не по причине действий руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление.	7.4.27	✓		✓
Внешние подтверждения				
9.5.14. Аудитор приходит к выводу, что отказ руководства разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации является необоснованным, или аудитор не может получить уместные и надежные аудиторские доказательства путем проведения	7.3.24	✓		✓

Таблица С Особые обстоятельства, при которых необходимо модифицировать мнение аудитора	Пункт, ссылка	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение	Отказ от выражения мнения
альтернативных аудиторских процедур.				
<i>Запасы</i>				
9.5.15. Аудитор не может выполнить альтернативные аудиторские процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно наличия и состояния запасов.	7.4.21	✓		✓
<i>Претензии и судебные разбирательства</i>				
9.5.16. Руководство отказывается дать аудитору разрешение на общение или встречу с внешним юристом организации, или внешний юрист организации отказывается отвечать надлежащим образом на письменный запрос, или ему запрещено это делать, и аудитор не в состоянии собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства путем проведения альтернативных аудиторских процедур.	7.4.25	✓		✓
<i>Непрерывность деятельности</i>				
9.5.17. Финансовая отчетность составлена с применением принципа непрерывности деятельности, но, согласно профессиональному суждению аудитора, использование руководством принципа непрерывности деятельности при составлении финансовой отчетности не является надлежащим.	7.4.1, 8.5.7		✓	

Таблица С Особые обстоятельства, при которых необходимо модифицировать мнение аудитора	Пункт, ссылка	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение	Отказ от выражения мнения
9.5.18. Информация о наличии существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности. 9.5.19. В аудиторском заключении в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» констатировать наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и указать, что информация по данному вопросу не раскрыта адекватно в финансовой отчетности.	7.4.4, 8.5.8	✓	✓	
9.5.20. При рассмотрении выполненной руководством оценки в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, если период составляет менее 12 месяцев начиная с отчетной даты, и руководство не проводит или не расширяет свою оценку, что приводит к тому, что аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.	7.4.2	✓		✓
<i>События после отчетной даты</i>				
9.5.21. Аудитору становятся известны факты после даты аудиторского заключения, но до даты выпуска финансовой отчетности, и руководство не вносит исправления в финансовую отчетность в обстоятельствах,	8.4.6	✓	✓	✓

Таблица С Особые обстоятельства, при которых необходимо модифицировать мнение аудитора	Пункт, ссылка	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение	Отказ от выражения мнения
когда аудитор считает, что в нее необходимо внести исправления.				
<i>Письменные заявления</i>				
9.5.22. Аудитор приходит к выводу, что письменные заявления, требуемые настоящим стандартом, не являются надежными.	8.6.5	✓		✓
9.5.23. Руководство не предоставляет одно или несколько запрошенных письменных заявлений.	8.6.6	✓		✓
9.5.24. Аудитор приходит к выводу о наличии достаточно серьезных сомнений в добросовестности руководства, в связи с чем письменные заявления, предусмотренные пунктами 8.6.1(а) – (с), не являются надежными.	8.6.7			✓
9.5.25. Если руководство не предоставляет письменные заявления, предусмотренные пунктами 8.6.1(а) – (с).	8.6.7			✓
<i>Сопоставимые показатели</i>				
9.5.26. В финансовой отчетности представлены сопоставимые показатели, и аудиторское заключение за предыдущий период содержало мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение, и вопрос, по причине которого мнение было модифицировано, остается нерешенным. В разделе «Основание для выражения модифицированного	9.7.6	✓	✓	✓

Таблица С Особые обстоятельства, при которых необходимо модифицировать мнение аудитора	Пункт, ссылка	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение	Отказ от выражения мнения
мнения» аудитор должен (а) при описании вопроса, послужившего причиной выражения модифицированного мнения, – привести как показатели текущего периода, так и сопоставимые показатели, если вопрос оказывает или может оказать существенное влияние на показатели текущего периода; (b) в остальных случаях – пояснить, что аудиторское мнение было модифицировано по причине влияния или возможного влияния нерешенного вопроса на сопоставимость показателей текущего периода и сопоставимых показателей.				
<i>Прочие элементы</i>				
9.5.27. Аудитор не в состоянии получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.	8.5.6	✓		✓
9.5.28. Финансовая отчетность, составленная в соответствии с требованиями концепции достоверного представления, не обеспечивает достоверного представления.	9.3.2		✓	
9.5.29. Финансовая отчетность составлена в соответствии с концепцией соответствия и, в крайне редких случаях, аудитор на основании полученных аудиторских доказательств приходит к выводу, что такая финансовая отчетность вводит в заблуждение.	9.3.3	✓	✓	✓

Другие вопросы, касающиеся модифицированного мнения

9.5.30. Если в аудиторском заключении аудитор ссылается на работу эксперта аудитора, поскольку это указание важно для понимания модификации мнения аудитора, аудитор должен указать в аудиторском заключении, что это указание не ограничивает ответственность аудитора за его мнение.

9.5.31. Если финансовая отчетность содержит существенное искажение, связанное:

- (a) с конкретными суммами в финансовой отчетности (включая количественное раскрытие информации) – аудитор должен включить в раздел «Основание для выражения мнения» описание и количественную оценку финансовых последствий искажения, за исключением случаев, когда это не представляется возможным. Если выполнить количественную оценку финансового влияния невозможно, аудитор должен указать это в данном разделе;
- (b) раскрытием информации качественного характера – аудитор должен включить в раздел «Основание для выражения мнения» объяснение того, в чем состоит искажение раскрытия информации;
- (c) нераскрытием информации в финансовой отчетности, подлежащей раскрытию, – аудитор обязан:
 - (i) обсудить такое отсутствие раскрытия с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
 - (ii) указать в разделе «Основание для выражения мнения» характер отсутствующей информации;
 - (iii) если это не запрещено законом или нормативным актом, включить нераскрытую информацию, при условии, что это возможно и аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нераскрытой информации.

9.5.32. Если модифицированное мнение является результатом отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, аудитор должен указать в разделе «Основание для выражения мнения» причины, по которым это невозможно.

9.5.33. Когда аудитор отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности из-за невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен внести изменения в раздел «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» аудиторского заключения согласно пункту 9.4.1, включив в него только следующее:

- (a) указание, что обязанность аудитора состоит в проведении аудита финансовой отчетности организации в соответствии с МСА для МСО и в выпуске заключения аудитора;
- (b) указание, что, вследствие обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе «Основание для отказа от выражения мнения», аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования аудиторского мнения о финансовой отчетности;
- (c) заявление о независимости аудитора по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнении им прочих этических обязанностей в соответствии с данными требованиями.

9.5.34. Если аудитор выразил отрицательное мнение или отказался от выражения мнения о финансовой отчетности, он должен раскрыть в разделе «Основание для выражения мнения» обстоятельства, связанные с иными известными ему вопросами, которые могли бы потребовать выражения модифицированного мнения, а также соответствующие последствия.

9.6. Прочие разделы в аудиторском заключении

Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении применяются тогда, когда аудитор сочтет необходимым:

- *привлечь внимание пользователей к вопросу или вопросам, которые представлены или раскрыты в финансовой отчетности и настолько важны, что имеют первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями; или*
- *привлечь внимание пользователей к вопросу или вопросам, которые не представлены или не раскрыты в финансовой отчетности, но имеют значение для понимания пользователями процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения (именно раздел «Прочие сведения»).*

Раздел «Важные обстоятельства»

9.6.1. Если аудитор сочтет необходимым привлечь внимание пользователей финансовой отчетности к вопросу, который представлен или раскрыт в финансовой отчетности и который, в соответствии с суждением аудитора, настолько важен, что имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями, то аудитор должен включить в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства» и указать, что вопрос, к которому привлекается внимание, не влечет за собой модификации мнения аудитора.

Примеры того, когда может потребоваться включить раздел «Важные обстоятельства»:

- *ситуации, когда концепция составления финансовой отчетности, предписанная законом или нормативным актом, была бы неприемлемой, если бы она не была предписана законом или нормативным актом;*
- *ситуации, когда аудитору стало известно о некоторых фактах после даты аудиторского заключения и аудитор выпускает новое или скорректированное аудиторское заключение (то есть если имеют место события после отчетной даты).*

Включение в аудиторское заключение раздела «Важные обстоятельства» не влияет на мнение аудитора. Раздел «Важные обстоятельства» не заменяет собой:

- *выражение аудитором модифицированного мнения, когда этого требуют обстоятельства конкретного аудиторского задания;*
- *информацию, которая должна быть раскрыта руководством в финансовой отчетности согласно требованиям применимой концепции составления финансовой отчетности или которую в иных обстоятельствах необходимо раскрыть для обеспечения достоверного представления; или*
- *предоставление заключения в случаях, когда имеется существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, которые могут вызвать*

значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

Раздел «Прочие сведения»

В содержании раздела «Прочие сведения» четко отражено, что представление и раскрытие таких прочих сведений в финансовой отчетности не является обязательным. В раздел «Прочие сведения» не включается информация, которую аудитор запрещено предоставлять в соответствии с законом, нормативным актом или иными профессиональными стандартами, например стандартами этики, которые касаются конфиденциальности информации. Кроме того, в раздел «Прочие сведения» не включается информация, которую обязано предоставлять руководство.

9.6.2. Если аудитор считает необходимым довести до сведения пользователей финансовой отчетности вопрос, который не представлен или не раскрыт в данной отчетности, но который, согласно суждению аудитора, имеет значение для понимания пользователями финансовой отчетности процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения, то аудитор должен включить в аудиторское заключение раздел «Прочие сведения», при условии, что это не запрещено законом или нормативным актом.

Содержание прочих разделов в аудиторском заключении

9.6.3. Когда аудитор включает в свое заключение раздел «Важные обстоятельства», раздел «Прочие сведения» или раздел о существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности, он должен включить такой раздел или разделы в порядке, соответствующем изложенному в таблице D ниже.

Таблица D Раздел	Местоположение	Заголовок должен включать	Содержание должно включать
9.6.4. Раздел «Важные обстоятельства»	Отдельный раздел аудиторского заключения	Соответствующий заголовок, включающий «Важные обстоятельства»	В тексте раздела четко указать, к какому вопросу привлекается внимание и где в финансовой отчетности раскрыта в полном объеме информация по этому вопросу. Сослаться можно только на информацию, представленную или раскрытую в финансовой отчетности. Указание на то, что вопрос, к которому привлекается внимание, не влечет за собой модификации мнения аудитора.

Таблица D Раздел	Местоположение	Заголовок должен включать	Содержание должно включать
9.6.5. Раздел «Прочие сведения»	Отдельный раздел аудиторского заключения	Соответствующий заголовок, включающий «Прочие сведения»	В зависимости от обстоятельств.
9.6.6. Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности	Отдельный раздел аудиторского заключения	«Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности»	Привлечь внимание к примечанию в финансовой отчетности, в котором раскрываются вопросы, связанные с существенной неопределенностью. Констатировать, что данные события или условия указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и что аудитор выразил немодифицированное мнение по этому вопросу.

9.6.7. В том случае, если аудитору стало известно о некоторых фактах после даты финансовой отчетности и если руководство вносит исправления в финансовую отчетность, аудитор должен включить в новое или измененное аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения», привлекающий внимание пользователей к причине внесения изменений, и ссылку на более раннее предоставленное аудиторское заключение.

9.7. Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность

9.7.1. Аудитор должен установить, включает ли финансовая отчетность сравнительную информацию, которая требуется в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности, и носит ли классификация данной информации надлежащий характер. При этом аудитор должен оценить:

- (а) согласуются ли суммы и раскрытие информации за предыдущий период со сравнительной информацией или были пересчитаны;
- (б) не противоречит ли учетная политика, отраженная в сравнительной информации, учетной политике, применявшейся в текущем периоде, или, если произошли изменения, были ли они должным образом учтены и надлежащим образом представлены или раскрыты.

- 9.7.2. Если в ходе аудита за текущий период аудитору становится известно о возможном существенном искажении сравнительной информации, он должен выполнить необходимые в данных обстоятельствах дополнительные аудиторские процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, чтобы определить, имеется ли существенное искажение. Если финансовая отчетность за предыдущий период была исправлена, аудитор должен установить, согласуется ли сравнительная информация с исправленной финансовой отчетностью.
- 9.7.3. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором и законы или нормативные акты не запрещают аудитору указывать на аудиторское заключение предшествующего аудитора в отношении сопоставимых показателей, а аудитор решает сослаться на указанное заключение, он должен указать в разделе «Прочие сведения» аудиторского заключения следующее:
- (a) аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором;
 - (b) мнение какого типа было выражено предшествующим аудитором, а в случае модифицированного мнения указать соответствующие причины;
 - (c) дату указанного заключения.
- 9.7.4. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором, в дополнение к выражению мнения в отношении финансовой отчетности за текущий период аудитор должен указать в разделе «Прочие сведения» следующее:
- (a) аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором;
 - (b) мнение какого типа было выражено предшествующим аудитором, а в случае модифицированного мнения указать соответствующие причины;
 - (c) дату указанного заключения, за исключением случаев, когда заключение предшествующего аудитора о финансовой отчетности за предыдущий период перевыпускается вместе с финансовой отчетностью.
- 9.7.5. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился, аудитор должен указать в разделе «Прочие сведения» аудиторского заключения, что сопоставимые показатели не были проаудированы. Однако такое указание не освобождает аудитора от выполнения требования о получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении того, что остатки на начало периода не содержат искажений, оказывающих существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период.

Сопоставимые показатели

- 9.7.6. В случае представления сопоставимых показателей в финансовой отчетности аудитор при выражении мнения не должен ссылаться на сопоставимые показатели, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 9.7.5, или при следующих обстоятельствах:
- (a) если ранее выпущенное аудиторское заключение о финансовой отчетности за предыдущий год содержало мнение с оговоркой, отрицательное мнение либо отказ от выражения мнения, при этом вопрос, по причине которого мнение было модифицировано, не был решен,

аудитор должен выразить модифицированное мнение о финансовой отчетности за текущий период⁵⁰;

- (b) если аудитор получил аудиторские доказательства, свидетельствующие о наличии существенного искажения в финансовой отчетности за предыдущий период, в отношении которой ранее было выражено немодифицированное мнение, а сопоставимые показатели не были надлежащим образом скорректированы или не была раскрыта надлежащая информация, то в аудиторском заключении о финансовой отчетности текущего периода аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение в отношении включенных в нее сопоставимых показателей.

Сравнительная финансовая отчетность

9.7.7. В случае представления сравнительной финансовой отчетности при формировании аудиторского мнения должен учитываться каждый период, за который представлена данная финансовая отчетность и в отношении которого выражается аудиторское мнение.

9.7.8. В случае представления аудиторского заключения о финансовой отчетности за предыдущий период в связи с аудитом текущего периода, если мнение аудитора в отношении такой финансовой отчетности за предыдущий период отличается от выраженного ранее мнения, аудитор должен раскрыть основные причины выражения мнения, отличающегося от предыдущего, в разделе «Прочие сведения».

9.8. Прочая информация

Прочая информация – финансовая или нефинансовая информация (отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения об этой отчетности), включенная в годовой отчет организации.

9.8.1. Аудитор должен определить путем обсуждения с руководством, какой документ или совокупность документов входят в состав годового отчета, а также способ и сроки выпуска такого документа или таких документов, планируемые организацией.

9.8.2. Аудитор должен ознакомиться с другой информацией и рассмотреть:

- (a) вопрос о том, имеется ли существенное несоответствие между прочей информацией и финансовой отчетностью;
- (b) вопрос о том, имеется ли существенное несоответствие между прочей информацией и знаниями, полученными аудитором в процессе аудита.

9.8.3. В качестве основы для этого, согласно пункту 9.8.2(a), аудитор должен сравнить (чтобы оценить их соответствие) выбранные числовые показатели или другие элементы в составе прочей информации (представляющие собой аналог, обобщение или детализацию числовых показателей или других элементов финансовой отчетности) с такими числовыми показателями и другими элементами финансовой отчетности.

При оценке соответствия выбранных числовых показателей или других элементов в составе прочей информации данным финансовой отчетности аудитор не должен сопоставлять все числовые показатели или другие элементы прочей информации, которые должны представлять собой аналог, обобщение или детализацию числовых

⁵⁰ О влиянии на аудиторское заключение см. часть 9, пункт 9.5.26.

показателей или других элементов финансовой отчетности, с такими числовыми показателями или другими элементами финансовой отчетности.

- 9.8.4. При ознакомлении с прочей информацией аудитор также должен сохранять повышенное внимание к признакам того, что остальная часть прочей информации, не относящаяся к финансовой отчетности или к знаниям, полученным аудитором в ходе аудита, возможно, существенно искажена.
- 9.8.5. Если аудитор выявил возможное существенное несоответствие (или ему стало известно, что прочая информация, возможно, существенно искажена), он должен обсудить этот вопрос с руководством и при необходимости провести другие процедуры, чтобы определить:
- (a) имеется ли существенное искажение прочей информации;
 - (b) имеется ли существенное искажение финансовой отчетности;
 - (c) необходимо ли аудитору обновить свое понимание организации и ее окружения.
- 9.8.6. Если на основе полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу о том, что имеется существенное искажение прочей информации, он должен указать руководству на необходимость исправления прочей информации. Если руководство:
- (a) соглашается внести исправление, аудитор должен установить, что исправление было внесено;
 - (b) отказывается внести исправление, аудитор должен довести этот вопрос до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, и потребовать, чтобы исправление было внесено. Если исправление всё еще не внесено, аудитор должен рассмотреть последствия этого для аудиторского заключения как это предусмотрено в соответствии с таблицей Е ниже или отказаться от задания, если это возможно.
- 9.8.7. Если аудитор получил некоторую или всю прочую информацию на дату аудиторского заключения, он должен включить в свое заключение раздел «Прочая информация» в соответствии с таблицей Е.

Таблица Е Раздел	Местоположение	Заголовок должен включать	Содержание должно включать
9.8.8. Раздел «Прочая информация»	Отдельный раздел аудиторского заключения	«Прочая информация» или другое соответствующее название	(a) Заявление о том, что руководство несет ответственность за прочую информацию; (b) указание на прочую информацию, если такая имеется, полученную аудитором до даты аудиторского заключения; (c) заявление о том, что мнение аудитора не распространяется на прочую информацию и, следовательно, аудитор не выражает

			(или не будет выражать) аудиторское мнение либо не формирует (или не будет формировать) вывода с обеспечением уверенности в какой-либо форме в отношении этой информации; (d) описание обязанностей аудитора по ознакомлению с прочей информацией, ее рассмотрению и выпуску заключения о такой прочей информации в соответствии с требованиями настоящего стандарта; (e) если прочая информация была получена до даты аудиторского заключения: (i) заявление о том, что аудитор не выявил никаких фактов, которые необходимо отразить в заключении; или (ii) если аудитор пришел к выводу о том, что имеется неисправленное существенное искажение прочей информации, заявление, описывающее это неисправленное существенное искажение прочей информации.
--	--	--	---

9.8.9. За исключением случаев, предусмотренных законом или нормативными актами, если аудитор отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности, аудиторское заключение не должно включать раздел с прочей информацией.

9.9. Конкретные требования к документированию

В дополнение к общим требованиям к документации, изложенным в пункте 2.4, которые применяются на протяжении всего аудиторского задания, ниже описаны конкретные вопросы, подлежащие документированию, относящиеся к настоящей части.

9.9.1. Аудитор должен документировать процедуры, выполненные в отношении прочей информации, и окончательную версию прочей информации.

10. Аудит финансовой отчетности группы

Содержание части

В части 10 представлены особенности аудита группы. В рамках настоящей части термин «аудитор» следует понимать как «аудитор группы».

Сфера применения настоящей части

Все части МСА для МСО применимы к аудиту группы. Требования и указания, содержащиеся в настоящей части, связаны с применением к аудиту группы других частей МСА для МСО или дополняют их.

10.1. Цель

10.1.1. Цель аудитора состоит в том, чтобы выявить и оценить риски существенного искажения финансовой отчетности группы вследствие недобросовестных действий или ошибок, а также запланировать и провести надлежащие дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на такие оцененные риски.

10.2. Работы по планированию

10.2.1. При применении части 5 аудитор должен разработать и при необходимости обновить объем, сроки проведения и общую направленность аудита группы. При этом аудитор должен определить:

- (а) компоненты, в которых будет выполняться работа по аудиту;
- (б) ресурсы, необходимые для выполнения задания по аудиту группы.

Компоненты

Определение компонентов, в которых необходимо выполнить работу по аудиту, является предметом профессионального суждения. Вопросы, которые могут повлиять на определение компонентов аудитором, включают, например, следующее:

- *характер событий или условий, которые могут привести к возникновению рисков существенного искажения на уровне предпосылок составления финансовой отчетности группы, связанных с компонентом, например вновь образованные или приобретенные организации или подразделения либо организации или подразделения, в которых произошли значительные изменения;*
- *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, является ли централизованной функция составления финансовой отчетности в группе, и если да, то каким образом она осуществляется.

Исходя из понимания организационной структуры группы и ее информационной системы, аудитор 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, в том числе информационную систему. В этих обстоятельствах аудитор может принять решение о том, чтобы рассматривать эти три юридических лица как один компонент.

Ресурсы

Часть 3 требует, чтобы руководитель задания удостоверился в том, что для выполнения задания рабочей группе выделены либо будут своевременно доступны достаточные и надлежащие ресурсы. Решение аудитора о ресурсах, необходимых для выполнения аудита группы, является предметом профессионального суждения и может включать понимание:

- деятельности группы;
- компонентов в составе группы, в отношении которых должна быть выполнена работа по аудиту, местоположения таких компонентов и любых связанных с ними вопросов юрисдикции, таких как язык, культура и регулирование;
- того, будет ли работа выполняться централизованно, на территории компонентов или путем сочетания этих подходов.

10.2.2. Если после принятия решения о начале или продолжении работы по аудиту группы руководитель задания приходит к выводу о том, что получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств невозможно, руководитель задания должен рассмотреть возможные последствия для аудита группы.

10.3. Существенность

10.3.1. При применении части 5, когда виды операций, остатки по счетам или раскрытие информации в финансовой отчетности группы дезагрегируются по компонентам, для целей планирования и выполнения аудиторских процедур аудитор должен определить уровень существенности для выполнения аудиторских процедур компонента. Для снижения риска агрегирования данная величина должна быть меньше уровня существенности для выполнения аудиторских процедур по финансовой отчетности группы.

Уровень существенности для выполнения аудиторских процедур компонента может быть различным для каждого компонента. Кроме того, уровень существенности для выполнения аудиторских процедур для 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.

В МСА для МСО 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 имеется один или несколько определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, искажения которых на суммы ниже уровня существенности, установленного для финансовой отчетности группы в целом, могут, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности группы, в соответствии с частью 5 требуется установить уровень или уровни существенности, которые будут применяться к этим определенным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации. В данных обстоятельствах аудитору может потребоваться рассмотрение вопроса о том, не будет ли целесообразно применить более низкий уровень существенности для выполнения аудиторских процедур компонента в отношении таких определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации.

Определение существенности для выполнения аудиторских процедур компонента не является простым механическим расчетом и требует применения профессионального суждения. К факторам, которые может принять во внимание аудитор 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, каковы характер и объем искажений, выявленных у компонента в ходе аудита за предыдущие периоды.

Для того, чтобы учесть риск агрегирования, в пункте 10.3.1 установлено требование о том, чтобы существенность для выполнения аудиторских процедур компонента была ниже существенности для выполнения аудиторских процедур по финансовой отчетности группы. 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 агрегации ниже, например, в том случае, когда значительную часть финансовой отчетности группы представляет финансовая информация по одному компоненту.

10.4. Понимание деятельности группы и ее окружения, применимой концепции составления финансовой отчетности и системы внутреннего контроля группы

10.4.1. При применении части 6 аудитор должен получить понимание в следующих областях:

- (a) организационная структура группы и ее бизнес-модель, в том числе:
 - (i) территориальные подразделения, в которых группа осуществляет свою деятельность или операции;
 - (ii) характер деятельности или операций группы и степень их схожести в рамках группы;
 - (iii) уровень интеграции используемых информационных технологий в бизнес-модели группы;
- (b) применимая концепция составления финансовой отчетности и последовательность применения учетной политики и практики в рамках группы;
- (c) система внутреннего контроля группы, включая:
 - (i) процесс консолидации, используемый группой, и корректировки по консолидации;
 - (ii) характер и степень единства средств контроля;
 - (iii) то, каким образом группа осуществляет централизованную функцию составления финансовой отчетности;
 - (iv) то, как руководство группы информирует руководство организаций или подразделений о значимых вопросах для оказания содействия в составлении финансовой отчетности группы.

10.5. Выявление и оценка рисков существенного искажения

10.5.1. При применении части 6 на основе полученного понимания, указанного в пункте 10.4.1, аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения финансовой отчетности группы, в том числе в отношении процесса консолидации.

При применении части 6 аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий, а также 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:

- *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 этих рисков;*

- *ответы лиц, отвечающих за корпоративное управление группы, и руководства группы на запрос аудитора о том, известно ли им о каких-либо фактических, потенциальных или подозреваемых недобросовестных действиях, затрагивающих компонент или группу.*

10.6. Проведение процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения

10.6.1. При применении части 7 аудитор должен определить компоненты, в которых нужно выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, а также характер, сроки и объем работ, которые необходимо выполнить в этих компонентах.

Дальнейшие аудиторские процедуры могут быть разработаны и выполнены централизованно, если аудиторские доказательства, которые должны быть 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.

Аудитор может определить, что финансовая информация компонентов может рассматриваться как единая совокупность для целей выполнения дальнейших аудиторских процедур, например, если операции считаются однородными в силу свойственных им общих характеристик, с ними связаны одни и те же риски существенного искажения, а средства контроля разработаны и функционируют единообразно. В таких случаях для выполнения этих процедур часто применяется существенность для выполнения аудиторских процедур по финансовой отчетности группы.

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. В ответ на оцененные риски существенного искажения аудитор может установить, что для компонента будет целесообразно выполнить следующий объем работы:

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

Процесс консолидации

10.6.2. Аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы, возникающие в процессе консолидации. Это предусматривает:

- оценку того, включены ли все ли организации и подразделения в финансовую отчетность группы в соответствии с требованиями применимой концепции составления финансовой отчетности;
- оценку надлежащего характера, полноты и точности корректировок и реклассификаций, связанных с консолидацией;

- (с) 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.

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 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 или 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.*

10.7. Конкретные требования к информационному взаимодействию

10.7.1. Аудитор должен своевременно информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о следующих вопросах:

- (a) общие сведения о предстоящих работах в компонентах группы;
- (b) 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.

10.8. Конкретные требования к документированию

В дополнение к общим требованиям к документации, изложенным в пункте 2.4, которые применяются на протяжении всего аудиторского задания, ниже описаны конкретные вопросы, подлежащие документированию, относящиеся к настоящей части.

10.8.1. Аудитор должен отразить в аудиторской документации:

- (a) основание для определения аудитором компонентов для целей планирования и проведения аудита группы;
- (b) основание для установления уровня существенности для выполнения аудиторских процедур компонента;

- (с) основные элементы понимания системы внутреннего контроля группы.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1.

Словарь терминов

Этот словарь терминов содержит определения терминов, используемых в МСА для МСО. Они призваны способствовать единству применения и толкования настоящего стандарта и не преследуют цель подменять собой определения, которые могут быть установлены в законах, нормативных актах или других источниках для иных целей. Если не указано иное, определения имеют одинаковые значения в рамках всего стандарта. Кроме того, этот словарь терминов включает описания других терминов, встречающихся в МСА для МСО, чтобы помочь в единой и последовательной интерпретации и переводе (такие другие термины отмечены звездочкой «*»).

Аналитические процедуры (Analytical procedures) – оценка финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также предусматривают исследование выявленных отклонений или соотношений, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями.

Аномалия (Anomaly) – искажение или отклонение, которое формально не является подтверждением наличия искажений или отклонений в генеральной совокупности.

Аудитор (Auditor) – лицо или лица, проводящие аудит, обычно руководитель задания или другие члены аудиторской группы, либо в соответствующих случаях – организация. Если в МСА для МСО явно предусмотрено, что определенное требование или определенная обязанность должны быть выполнены руководителем задания, используется термин «руководитель задания», а не термин «аудитор». Под терминами «руководитель задания» и «аудиторская организация» в соответствующих случаях следует понимать эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе.

Аудитор компонента (Component auditor) – аудитор, который проводит работу по аудиту в отношении компонента для целей аудита группы. Аудитор компонента входит в состав рабочей группы для целей аудита группы.

Аудитор обслуживающей организации (Service auditor) – аудитор, который по запросу обслуживающей организации представляет отчет по заданию, обеспечивающему уверенность в отношении средств контроля обслуживающей организации.

Аудиторская выборка (выборка) (Audit sampling, также sampling) – применение аудиторских процедур к менее чем 100% значимых для аудита элементов генеральной совокупности таким образом, чтобы все элементы выборки могли быть включены в выборку и у аудитора появились достаточные основания для формирования выводов обо всей генеральной совокупности.

Аудиторская документация, рабочая документация, рабочие документы (Audit documentation) – записи о выполненных аудиторских процедурах, полученных уместных аудиторских доказательствах и сделанных аудитором выводах.

Аудиторская организация (Audit firm, также Firm) – индивидуально практикующий специалист, партнерство, или корпорация, или другая организация профессиональных бухгалтеров, или их эквивалент в государственном секторе.

Аудиторская оценка диапазона (Auditor's range) – см. Аудиторская точечная оценка (Auditor's point estimate).

Аудиторская точечная оценка или оценка диапазона (Auditor's point estimate or auditor's range) – величина или диапазон величин соответственно, которые рассчитаны аудитором при анализе точечной оценки руководства.

Аудиторские доказательства (Audit evidence) – информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается мнение аудитора. Аудиторские доказательства включают как информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, на которых основывается финансовая отчетность, так и информацию, полученную из других источников. (См. Достаточность аудиторских доказательств (Sufficiency of audit evidence) и Надлежащий характер аудиторских доказательств (Appropriateness of audit evidence).)

Аудиторский риск (Audit risk) – риск того, что аудитор выразит ненадлежащее аудиторское мнение при существенно искаженной финансовой отчетности. Аудиторский риск представляет собой производную от рисков существенного искажения и риска необнаружения.

Аудиторский файл (Audit file) – одна или более папок, либо иные бумажные или электронные носители информации, предназначенные для хранения данных, содержащие данные, представляющие собой аудиторскую документацию, относящуюся к конкретному заданию.

Аудиторское мнение (Audit opinion) – см. Модифицированное мнение (Modified opinion) и Немодифицированное мнение (Unmodified opinion).

Бизнес-риск (Business risk) – риск, возникающий в результате значительных условий, событий, обстоятельств, действий или бездействия, которые могут оказать негативное влияние на способность организации достичь поставленных целей и реализовать свою стратегию, или возникающий в результате установления ненадлежащих целей и стратегии.

Внешнее подтверждение (External confirmation) – аудиторское доказательство, полученное аудитором непосредственно от третьего лица (подтверждающей стороны) в письменной форме на бумажном, электронном или ином носителе.

Внешний информационный источник (External information source) – внешнее физическое лицо или организация, которые предоставили информацию, использованную организацией при составлении финансовой отчетности, или такая информация, которая была получена аудитором в качестве аудиторского доказательства, когда эта информация подходит для применения широким кругом пользователей. Когда информация была предоставлена физическим лицом или организацией, действующей в качестве эксперта руководства, сервисной организации или эксперта аудитора, физическое лицо или организация не считаются внешним информационным источником в отношении этой информации.

Внутренние аудиторы* (Internal auditors) – физические лица, которые осуществляют деятельность в рамках службы внутреннего аудита. Внутренние аудиторы могут являться сотрудниками департамента внутреннего аудита или аналогичной службы.

Всеобъемлющий (Pervasive) – термин используется применительно к искажениям для описания влияния, оказываемого искажениями на финансовую отчетность, или возможного влияния на финансовую отчетность искажений, если такие имеются, которые остаются невыявленными вследствие невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Влияние, оказываемое на финансовую отчетность, считается всеобъемлющим, если, по мнению аудитора, оно:

- (а) не ограничивается отдельными элементами, счетами или статьями финансовой отчетности;

(b) затрагивает или может затрагивать существенную часть финансовой отчетности, если влияние ограничивается отдельными элементами; или

(c) имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями в плане раскрытия информации.

Выборка (Sampling) – см. Аудиторская выборка (Audit sampling).

Генеральная совокупность (Population) – полный набор данных, из которых производится выборка и о которых аудитор намерен сделать выводы.

Годовой отчет (Annual report) – документ или совокупность документов, подготавливаемых, как правило, на ежегодной основе руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, в соответствии с законами, нормативными актами или сложившейся практикой, с целью предоставить собственникам (или аналогичным заинтересованным лицам) информацию о деятельности организации, ее финансовых результатах и финансовом положении, отраженных в финансовой отчетности. Годовой отчет включает финансовую отчетность и аудиторское заключение об этой отчетности или прилагается к ним и обычно содержит информацию об изменениях в организации, о ее будущих перспективах, рисках и факторах неопределенности, заявление органа управления организации и отчеты по вопросам корпоративного управления.

Государственный сектор* (Public sector) – государственные органы, органы региональной власти (например, органы власти штата, провинции, территории), органы местной власти (например, органы власти города, поселка) и соответствующие правительственные учреждения (например, агентства, советы, комиссии и предприятия).

Данные бухгалтерского учета (Accounting records) – совокупность бухгалтерских записей и подтверждающих их данных, в том числе чеки и данные об электронных безналичных платежах; счета; договоры; основные регистры и вспомогательные ведомости, бухгалтерские записи и разные корректировки для составления финансовой отчетности, которые не отражены в бухгалтерских регистрах, а также данные разработочных и сводных таблиц, подтверждающие распределение затрат, расчеты, сверки и раскрытие информации.

Дата аудиторского заключения (Date of the auditor's report) – дата, которой аудитор датирует свое заключение о финансовой отчетности.

Дата выпуска финансовой отчетности (Date the financial statements are issued) – дата, начиная с которой третьи лица получают возможность ознакомиться с аудиторским заключением и проаудированной финансовой отчетностью.

Дата утверждения финансовой отчетности к выпуску (Date of approval of the financial statements) – дата, на которую были составлены все отчеты, входящие в состав финансовой отчетности, в том числе соответствующие примечания, и на которую лица, обладающие необходимыми полномочиями, подтвердили, что они приняли на себя ответственность за данную финансовую отчетность.

Дополнительные процедуры* (Further procedures) – процедуры, выполняемые в ответ на оцененные риски существенного искажения, включая тесты средств контроля (если такие имеются), детальные тесты и аналитические процедуры.

Допустимая норма отклонения (Tolerable rate of deviation) – установленная аудитором норма отклонения от предписанных процедур внутреннего контроля, в отношении которой аудитор хотел

бы получить надлежащий уровень уверенности в том, что фактическая норма отклонения в генеральной совокупности не превышает эту установленную аудитором норму.

Допустимое искажение (Tolerable misstatement) – установленная аудитором денежная величина, в отношении которой аудитор хотел бы получить надлежащий уровень уверенности в том, что фактическое искажение в генеральной совокупности не превышает эту установленную аудитором денежную величину.

Достаточность аудиторских доказательств (Sufficiency of audit evidence) – количественная оценка аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков существенного искажения, а также качества таких аудиторских доказательств.

Задания, обеспечивающие уверенность (Assurance) – см. Разумная уверенность (Reasonable assurance).

Запрос о позитивном подтверждении (Positive confirmation request) – запрос, ответ на который подтверждающая сторона направляет непосредственно аудитору и в котором соглашается или не соглашается с информацией, изложенной в запросе, либо предоставляет запрашиваемую информацию.

Запрос* (Inquiry) – обращение к осведомленным лицам внутри организации или за ее пределами с просьбой предоставить информацию как финансового, так и нефинансового характера.

Значимость* (Significance) – относительная важность обстоятельства с учетом контекста. Суждение о значимости обстоятельства выносит практикующий специалист с учетом контекста, в котором данное обстоятельство рассматривается. К суждениям такого рода может относиться, например, обоснованная возможность того, что из-за этого обстоятельства могут измениться решения предполагаемых пользователей заключения практикующего специалиста, или данное обстоятельство может повлиять на эти решения. В качестве другого примера можно привести ситуацию, когда контекстом для вынесения суждения относительно того, нужно ли сообщить о данном обстоятельстве лицам, отвечающим за корпоративное управление, станет ответ на вопрос о том, будет ли данное обстоятельство рассмотрено ими как важное с точки зрения выполнения ими своих обязанностей. Значимость может рассматриваться в контексте качественных и количественных факторов, таких как относительная величина, характер и влияние на предмет задания, а также выраженные в явной форме интересы предполагаемых пользователей или получателей заключения.

Значительный вид операций, остаток по счету или значительное раскрытие информации (Significant class of transactions, account balance or disclosure) – вид операций, остаток по счету или раскрытие информации, в отношении которых имеется одна или несколько соответствующих предпосылок.

Значительный недостаток системы внутреннего контроля (Significant deficiency in internal control) – недостаток или сочетание недостатков в системе внутреннего контроля, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являются достаточно важными и поэтому заслуживают внимания со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Значительный риск (Significant risk) – выявленный риск существенного искажения:

(а) для которого оценка неотъемлемого риска близка к верхней границе диапазона неотъемлемого риска благодаря степени влияния факторов неотъемлемого риска на сочетание

вероятности наличия искажения и величины потенциального искажения, если искажение будет иметься; или

(b) который следует рассматривать как значительный риск в соответствии с требованиями МСА для МСО.

Квалификация (Expertise) – навыки, знания и опыт работы в определенной области.

Компонент (Component) – организация, подразделение, отдел или вид хозяйственной деятельности либо некоторое их сочетание, определенное аудитором группы для целей планирования и выполнения аудиторских процедур в рамках аудита группы.

Контрольная среда* (Control environment) – функции административного и корпоративного управления, отношение руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, к системе внутреннего контроля организации, их осведомленность в этой области и соответствующие действия, а также значение, придаваемое организацией системе внутреннего контроля. Контрольная среда является компонентом системы внутреннего контроля.

Контрольные процедуры* (Control activities) – политики и процедуры, обеспечивающие выполнение распоряжений руководства. Контрольные процедуры являются компонентом системы внутреннего контроля.

Концепция достоверного представления (Fair presentation framework) – см. Применимая концепция составления финансовой отчетности (Applicable financial reporting framework) и Концепция общего назначения (General purpose framework).

Концепция общего назначения (General purpose framework) – концепция составления финансовой отчетности, разработанная с целью удовлетворения общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей. Концепция составления финансовой отчетности может быть представлена в виде концепции достоверного представления или концепции соответствия.

Термин «концепция достоверного представления» используется для обозначения концепции составления финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, а также:

(a) признает в явной форме или подразумевает, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства раскрытия информации в большем объеме, чем предусмотрено этой концепцией; или

(b) признает в явной форме, что от руководства может потребоваться отступление от требований концепции, чтобы обеспечить достоверное представление финансовой отчетности. Предполагается, что такие отступления могут потребоваться только в исключительно редких обстоятельствах.

Термин «концепция соответствия» используется для обозначения концепции составления финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, но не содержит утверждений, изложенных в пунктах (a) или (b).

Концепция соответствия (Compliance framework) – см. Применимая концепция составления финансовой отчетности (Applicable financial reporting framework) и Концепция общего назначения (General purpose framework).

Концепция специального назначения (Special purpose framework) – концепция составления финансовой отчетности, разработанная с целью удовлетворения потребностей в финансовой

информации конкретных пользователей. Концепция составления финансовой отчетности может быть представлена в виде концепции достоверного представления или концепции соответствия.

Корпоративное управление* (Corporate governance) – см. Управление (корпоративное) (Governance).

Лица, отвечающие за корпоративное управление (Those charged with governance) – лицо (лица) или организация (организации) (например, доверительный управляющий), которые несут ответственность за надзор за стратегическим направлением деятельности организации и имеют обязанности, связанные с обеспечением подотчетности организации. К таким обязанностям относится надзор за составлением финансовой отчетности. В некоторых организациях ряда юрисдикций к лицам, отвечающим за корпоративное управление, может относиться руководящий персонал, например исполнительные члены коллегиального органа управления организации частного или государственного сектора либо руководитель-собственник.

Лицо, осуществляющее проверку качества задания (Engagement quality reviewer) – партнер, иной сотрудник аудиторской организации или стороннее лицо, назначенное аудиторской организацией для проведения проверки качества выполнения задания.

Международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards) – Международные стандарты финансовой отчетности, выпущенные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности.

Наблюдение* (Observation) – отслеживание выполнения процесса или процедуры другими лицами, например осуществление аудитором наблюдения за проведением инвентаризации запасов сотрудниками организации или за выполнением контрольных процедур.

Надлежащий характер (аудиторских доказательств) (Appropriateness (of audit evidence)) – качественная оценка аудиторских доказательств, то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано мнение аудитора.

Недобросовестное составление финансовой отчетности* (Fraudulent financial reporting) – включает умышленные искажения, в том числе пропуски сумм или раскрытия информации в финансовой отчетности для введения в заблуждение пользователей финансовой отчетности.

Недобросовестные действия (Fraud) – умышленные действия одного или нескольких лиц из числа руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, сотрудников или третьих лиц, совершенные при помощи обмана для получения неправомерных или незаконных преимуществ.

Недостаток системы внутреннего контроля (Deficiency in internal control) – недостаток, который имеется в том случае, если:

- (а) средство контроля разработано, внедрено и функционирует таким образом, что оно не в состоянии предотвратить или своевременно обнаружить и устранить искажения в финансовой отчетности; или
- (б) отсутствует необходимое средство контроля для предотвращения или своевременного обнаружения и устранения искажений в финансовой отчетности.

Неисправленные искажения (Uncorrected misstatements) – выявленные аудитором в ходе аудита искажения, которые не были исправлены.

Немодифицированное мнение (Unmodified opinion) – выраженное аудитором мнение, в котором сделан вывод о том, что финансовая отчетность во всех существенных отношениях составлена в соответствии с требованиями применимой концепции составления финансовой отчетности.

Неопределенность оценки (Estimation uncertainty) – подверженность неотъемлемому недостатку точности в оценке.

Несоблюдение (законов и нормативных актов) (Non-compliance (in the context of laws and regulations)) – как умышленные, так и неумышленные действия организации, связанные с пропуском данных или принятием на себя обязательств и противоречащие действующим законам и нормативным актам. К таким действиям относятся операции, совершенные организацией или от ее имени либо в ее интересах лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством или работниками организации. Личные проступки, совершенные лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством или работниками организации, не имеющие отношения к деятельности организации, не рассматриваются как несоблюдение организацией требований законов и нормативных актов.

Обслуживающая организация (Service organization) – сторонняя организация (или сегмент сторонней организации), предоставляющая услуги организациям-пользователям, которые входят в состав информационных систем этих организаций, связанных с составлением финансовой отчетности.

Общие средства ИТ-контроля (General information technology (IT) controls) – средства контроля за информационно-технологическими процессами (ИТ-процессами) организации, которые поддерживают непрерывное надлежащее функционирование ИТ-среды, включая непрерывное эффективное функционирование средств контроля обработки информации и целостность информации (то есть полноту, точность и достоверность информации) в информационной системе организации. (Ср. также ИТ-среда.)

Обязательные условия проведения аудита (Preconditions for an audit) – использование руководством при составлении финансовой отчетности приемлемой концепции составления финансовой отчетности и согласие руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, с основополагающим допущением об их ответственности, исходя из которого проводится аудит.

Операция между несвязанными сторонами (Arm's length transaction) – операция, совершаемая на определенных условиях между покупателем и продавцом, имеющими намерение совершить такую операцию, которые не связаны между собой и действуют независимо друг от друга в своих собственных интересах.

Опытный аудитор (Experienced auditor) – лицо (которое может быть как сотрудником аудиторской организации, так и сторонним по отношению к этой организации специалистом), обладающее практическим опытом проведения аудита и достаточным пониманием следующих вопросов:

- (a) аудиторских процедур;
- (b) МСА для МСО и применимых законодательных и нормативных требований;
- (c) бизнес-среды, в которой ведет деятельность аудируемая организация;
- (d) аудиторских вопросов и вопросов составления финансовой отчетности применительно к отрасли, в которой осуществляет свою деятельность организация.

Организация-пользователь (User entity) – организация, которая пользуется услугами обслуживающей организации и в отношении финансовой отчетности которой проводится аудит.

Основополагающее допущение, относящееся к ответственности руководства и, если применимо, лиц, отвечающих за корпоративное управление, исходя из которого проводится аудит (Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted) – допущение о том, что руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, как осознают, так и подтверждают, что на них возложены следующие обязанности, которые имеют принципиальное значение для проведения аудита в соответствии с Международными стандартами аудита, то есть они несут ответственность:

- (a) за составление финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности, включая, в соответствующих случаях, ее добросовестное представление;
- (b) функционирование системы внутреннего контроля, которое руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, считают необходимым для составления финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
- (c) предоставление аудитору:
 - (i) дополнительной информации, которую аудитор может запросить у руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, для целей проведения аудита;
 - (ii) доступа ко всей информации, которая известна руководству и, если уместно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, и которая имеет значение для составления финансовой отчетности, например данных бухгалтерского учета, документации и информации о прочих вопросах;
 - (iii) неограниченной возможности информационного взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.

В случае использования концепции достоверного представления приведенный выше пункт (a) может быть сформулирован следующим образом: «за составление и достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с концепцией составления финансовой отчетности» или «за составление финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление в соответствии с концепцией составления финансовой отчетности».

Остатки на начало периода (Opening balances) – остатки на счетах на начало периода. Остатки на начало периода формируются на основе остатков на конец предшествующего периода и отражают влияние операций и событий предшествующих периодов, а также учетной политики, которая применялась в предшествующем периоде. Остатки на начало периода также включают информацию, существовавшую на начало периода и подлежащую раскрытию, такую как условные и фактические обязательства.

Отсутствие ответа (Non-response) – отсутствие ответа или полного ответа от подтверждающей стороны на запрос о позитивном подтверждении либо возврат запроса о подтверждении как не доставленного подтверждающей стороне.

Отчетная дата (Date of the financial statements) – дата окончания последнего периода, отраженного в финансовой отчетности.

Оценивать (риски)* (Assess) – анализировать выявленные риски существенного искажения, чтобы сформулировать вывод относительно того, являются ли они значительными. Термин «оценивать» традиционно используется только в отношении рисков. (См. также Оценивать (вопросы) (Evaluate).)

Оценивать* (вопросы) (Evaluate) – выявлять и анализировать важные вопросы, включая выполнение дополнительных процедур (при необходимости), чтобы сделать конкретный вывод по данному вопросу. Термин «оценка» традиционно используется только в отношении ряда вопросов, включая доказательства, результаты процедур и результативность мер, принятых руководством в ответ на выявленный риск. (См. также Оценивать риски (Assess).)

Оценочное значение (Accounting estimate) – денежная сумма, размер которой в соответствии с требованиями применимой концепции составления финансовой отчетности подвержен неопределенности оценки.

Ошибка* (Error) – непреднамеренное искажение финансовой отчетности, включая пропуск суммы или раскрытия информации.

Партнер (Partner) – любое физическое лицо, имеющее полномочия возложить на аудиторскую организацию обязательства по оказанию профессиональных услуг.

Пересчет* (Recalculation) – проверка точности математических расчетов в документах или обобщенных данных.

Персонал (Personnel) – партнеры и сотрудники аудиторской организации.

Письменное заявление (Written representation) – письменное заявление руководства, предоставленное аудитору для подтверждения определенных фактов или для подкрепления других аудиторских доказательств. В данном контексте письменные заявления не включают финансовую отчетность, предпосылки ее составления или подтверждающие регистры и записи.

Письмо-соглашение об условиях задания* (Engagement letter) – закрепленные в письменной форме условия выполнения задания, представленные в виде письма.

Повторное применение* (Reperformance) – независимое применение аудитором процедур или средств контроля, которые были первоначально применены в рамках системы внутреннего контроля организации.

Практикующий профессиональный бухгалтер* ⁵¹ (Professional accountant in public practice) – профессиональный бухгалтер, независимо от того, к какой функциональной категории специалистов (например, в области аудита, налогообложения или консультирования) он относится в аудиторской организации, предоставляющей профессиональные услуги. Этот термин также используется в отношении организации практикующих профессиональных бухгалтеров.

Практикующий специалист* (Practitioner) – практикующий профессиональный бухгалтер.

Предпосылки (Assertions) – заявления, сделанные в явной или иной форме, в отношении признания, оценки, представления и раскрытия информации в финансовой отчетности, которые являются неотъемлемой частью заявления руководства о том, что финансовая отчетность составлена в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности. Предпосылки используются аудитором для рассмотрения различных типов потенциальных искажений, которые могут возникнуть при выявлении, оценке рисков существенного искажения и принятии мер в ответ на выявленные риски.

⁵¹ По определению Кодекса СМСЭБ.

Предшествующий аудитор (Predecessor auditor) – аудитор другой аудиторской организации, который проводил аудит финансовой отчетности организации за предыдущий период и был заменен действующим аудитором.

Применимая концепция составления финансовой отчетности (Applicable financial reporting framework) – концепция составления финансовой отчетности, принятая в организации руководством, а также, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, и используемая при составлении финансовой отчетности; эта концепция является приемлемой с точки зрения характера организации и цели составления финансовой отчетности или ее использование требуется законами или нормативными актами.

Термин «концепция достоверного представления» используется для обозначения концепции составления финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, а также:

- (а) признает в явной форме или подразумевает, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства раскрытия информации в большем объеме, чем предусмотрено этой концепцией, или
- (б) признает в явной форме, что от руководства может потребоваться отступление от требований концепции, чтобы обеспечить достоверное представление финансовой отчетности. Предполагается, что такие отступления могут потребоваться только в исключительно редких обстоятельствах.

Термин «концепция соответствия» используется для обозначения концепции составления финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, но не содержит утверждений, изложенных в пунктах (а) или (б).

Проверка качества выполнения задания (Engagement quality review) – объективная оценка значимых суждений, сформированных рабочей группой, и выводов, сделанных на их основании, которая проводится лицом, осуществляющим проверку качества задания, и завершается не позднее даты заключения по результатам задания.

Профессиональное суждение (Professional judgment) – применение соответствующих знаний, опыта и навыков в контексте стандартов аудита, бухгалтерского учета и этических стандартов при принятии обоснованных решений о надлежащих планах действий в обстоятельствах конкретного аудиторского задания.

Профессиональные стандарты (Professional standards) – Международный стандарт аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций (МСА для МСО) и соответствующие этические требования.

Профессиональный бухгалтер*⁵² (Professional accountant) – физическое лицо, которое является членом организации, входящей в Международную федерацию бухгалтеров.

Профессиональный скептицизм (Professional skepticism) – установка, предполагающая, что аудитор ставит под сомнение информацию, проявляет бдительность в отношении условий, которые могут указывать на возможное искажение в результате недобросовестных действий или ошибок, а также предусматривающая критическую оценку доказательств.

⁵² По определению Кодекса СМСЭБ.

Процедура проверки по существу (Substantive procedure) – аудиторская процедура, предназначенная для выявления существенных искажений на уровне предпосылок. Процедуры проверки по существу включают:

- (a) детальные тесты видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации;
- (b) аналитические процедуры проверки по существу.

Прочая информация (Other information) – финансовая или нефинансовая информация (отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения об этой отчетности), включенная в годовой отчет организации.

Рабочая группа (Engagement team) – все партнеры и сотрудники, выполняющие аудиторское задание, а также любые лица, которые выполняют процедуры в рамках данного задания, за исключением внешних экспертов аудитора и внутренних аудиторов, которые непосредственно участвуют в выполнении аудиторского задания.

Раздел «Важные обстоятельства» (Emphasis of Matter paragraph) – раздел аудиторского заключения, касающийся вопроса, который надлежащим образом представлен или раскрыт в финансовой отчетности и который, в соответствии с суждением аудитора, настолько важен, что имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями.

Раздел «Прочие сведения» (Other Matter paragraph) – раздел аудиторского заключения, касающийся вопроса, который не представлен или не раскрыт в финансовой отчетности, но, в соответствии с суждением аудитора, имеет значение для понимания пользователями процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения.

Разумная уверенность в контексте аудита (Reasonable assurance (in the context of audit engagements)) – высокая степень уверенности, но не абсолютная уверенность.

Расхождение (Exception) – ответ, в котором содержатся различия между информацией, которую требуется подтвердить или которая содержится в данных бухгалтерского учета организации, и информацией, фактически предоставленной подтверждающей стороной.

Риск агрегирования (Aggregation risk) – вероятность того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений превысит уровень существенности для финансовой отчетности в целом.

Риск выборки (Sampling risk) – риск того, что вывод аудитора, сделанный по выборке, может отличаться от вывода, который был бы сделан, если бы эта же аудиторская процедура применялась ко всей генеральной совокупности. Риск выборки может привести к двум видам ошибочных выводов:

- (a) вывод о том, что такие средства контроля более эффективны, чем на самом деле, или, в случае детального тестирования, что существенное искажение отсутствует, в то время как на самом деле оно имеется. Данный вид ошибочных выводов представляет для аудитора наибольшую проблему, так как он влияет на результативность аудита и с ним связана более высокая вероятность того, что аудитор выразит ненадлежащее мнение;
- (b) вывод о том, что такие средства контроля менее эффективны, чем на самом деле, или, в случае детального тестирования, что существенное искажение имеется, в то время как на самом деле оно отсутствует. Данный вид ошибочных выводов влияет на эффективность аудита, поскольку для того, чтобы установить некорректность первоначальных выводов, необходимо выполнить дополнительный объем работ.

Риск необнаружения (Detection risk) – риск, заключающийся в том, что в результате выполнения аудитором процедур с целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, не будет обнаружено существующее искажение, которое может быть существенным в отдельности или в совокупности с другими искажениями.

Риск средств контроля (Control risk) – см. Риск существенного искажения (Risk of material misstatement).

Риск существенного искажения (Risk of material misstatement) – риск, заключающийся в том, что существенное искажение было допущено в финансовой отчетности до начала проведения аудита. Риск включает два компонента, которые на уровне предпосылок составления финансовой отчетности описываются следующим образом:

(а) неотъемлемый риск – установленная еще до рассмотрения каких-либо соответствующих средств контроля подверженность предпосылки в отношении представления и раскрытия сведений об остатках по счетам, видах операций или раскрытия информации искажению, которое может быть существенным в отдельности или в совокупности с другими искажениями;

(б) риск средств контроля – риск, заключающийся в том, что искажение, которое может содержаться в предпосылке в отношении остатков по счетам, видов операций или раскрытия информации и может оказаться существенным по отдельности или в совокупности с другими искажениями, не будет своевременно предотвращено или выявлено и исправлено при помощи соответствующих средств контроля организации.

Риски, связанные с использованием информационных технологий (Risks arising from the use of IT) – подверженность средств контроля обработки информации неэффективности структуры или функционирования либо риски нарушения целостности информации (то есть полноты, точности и достоверности операций и иной информации) в информационной системе организации вследствие неэффективности структуры или функционирования средств контроля в ИТ-процессах организации. (Ср. также ИТ-среда.)

Руководитель задания ⁵³ (Engagement partner) – партнер или иной сотрудник аудиторской организации, который отвечает за задание и его выполнение, а также за выпускаемое от имени аудиторской организации аудиторское заключение и которому предоставлены, если необходимо, надлежащие полномочия профессиональной организацией, юридическим лицом или органом регулирования.

Руководство компонента (Component management) – руководство, ответственное за компонент.

Связанная сторона (Related party) – сторона, которая является:

- (а) либо связанной стороной, как определено в применимой концепции составления финансовой отчетности;
- (б) либо, если в применимой концепции составления финансовой отчетности устанавливаются минимальные требования с точки зрения связанных сторон или такие требования вообще не устанавливаются:

⁵³ Под терминами «руководитель задания», «партнер» и «аудиторская организация» в соответствующих случаях следует понимать эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе.

- (i) лицом или иной организацией, осуществляющей контроль или оказывающей значительное влияние на отчитывающуюся организацию, прямо или косвенно, посредством одного или нескольких посредников;
- (ii) другой организацией, в отношении которой отчитывающаяся организация осуществляет контроль или оказывает значительное влияние, прямо или косвенно, посредством одного или нескольких посредников;
- ((iii) другой организацией, которая находится под общим контролем с отчитывающейся организацией в силу того, что они имеют:
 - a. общих контролирующих собственников;
 - b. собственников, являющихся близкими родственниками;
 - c. общий ключевой управленческий персонал.

Вместе с тем организации, находящиеся под общим контролем государства (то есть национального, регионального или местного правительства), не считаются связанными, кроме случаев, когда они осуществляют значительные операции или в значительном объеме обмениваются друг с другом ресурсами.

Система внутреннего контроля (System of internal control) – система, разработанная, внедренная и поддерживаемая лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством и другими сотрудниками для обеспечения разумной уверенности в достижении целей организации в отношении надежности процесса составления финансовой отчетности, эффективности и результативности операций, а также соблюдения применимых законов и нормативных актов.

Система внутреннего контроля* (Internal control) – процессы, разработанные, внедренные и поддерживаемые лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством и другими сотрудниками для обеспечения разумной уверенности в достижении целей организации в отношении надежности процесса составления финансовой отчетности, эффективности и результативности операций, а также соблюдения применимых законов и нормативных актов. Термин «средства контроля» относится к любым аспектам одного или нескольких компонентов системы внутреннего контроля.

Сквозное тестирование (Walk-through test) – отслеживание последовательности операций во всей системе, связанной с составлением финансовой отчетности.

Служба внутреннего аудита (Internal audit function) – служба организации, осуществляющая деятельность по обеспечению уверенности и консультационную деятельность, целью которой является оценка и повышение эффективности процессов корпоративного управления организацией, управления рисками, а также процессов внутреннего контроля.

События после отчетной даты (Subsequent events) – события, которые имели место в период между отчетной датой и датой аудиторского заключения, а также факты, о которых аудитору стало известно после даты аудиторского заключения.

Соответствующие предпосылки (Relevant assertions) – такие предпосылки в отношении вида операций, остатка по счету или раскрытия информации, с которыми связан выявленный риск существенного искажения. Соответствие предпосылки определяется до рассмотрения любых соответствующих средств контроля (то есть до оценки неотъемлемого риска).

Соответствующие этические требования (Relevant ethical requirements) – принципы профессиональной этики и этические требования, которые применимы к профессиональным бухгалтерам при выполнении ими аудиторского задания. Соответствующие этические требования, как правило, включают положения Международного кодекса этики профессиональных бухгалтеров (включая Международные стандарты независимости), выпущенного Советом по международным стандартам этики бухгалтеров (Кодекса СМСЭБ), касающиеся аудита финансовой отчетности, а также более жесткие требования национального законодательства.

Сопоставимые показатели (Corresponding figures) – сравнительная информация в том случае, когда числовые показатели и другая раскрываемая информация за предыдущий период включены в финансовую отчетность за текущий период как ее неотъемлемая часть и предназначены для рассмотрения только в связи с рассмотрением числовых показателей и раскрытием другой информации за текущий период (называемых «показателями текущего периода»). Степень детализации соответствующих представленных числовых показателей и раскрываемой информации определяется прежде всего тем, насколько они важны для рассмотрения показателей текущего периода.

Сравнительная информация (Comparative information) – числовые показатели и раскрытие информации, представленные в финансовой отчетности, за один или несколько предыдущих периодов в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности.

Сравнительная финансовая отчетность (Comparative financial statements) – сравнительная информация в том случае, когда числовые показатели и другая раскрываемая информация за предыдущий период включены в финансовую отчетность за текущий период для сравнения, но если в отношении этих данных и информации проведен аудит, то на них делается ссылка в мнении аудитора. Степень детализации информации, содержащейся в данной сравнительной финансовой отчетности, сопоставим с уровнем детализации информации в финансовой отчетности за текущий период.

Средства контроля (Controls) – политика или процедуры, установленные организацией для достижения целей системы внутреннего контроля, определенных руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление. В данном контексте: (а) политика – это положения о том, что должно быть реализовано или не должно иметь места в организации в целях осуществления контроля. Такие положения могут быть оформлены документально, четко отражены в информационных сообщениях или подразумеваться при осуществлении действий или принятии решений; (б) процедуры – это действия по реализации политики.

Средства контроля обслуживающей организации* (Controls at the service organization) – средства контроля за достижением цели контроля, которая включена в аудиторское заключение обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность.

Статистическая выборка (Statistical sampling) – метод формирования выборки, имеющий следующие характеристики:

- (а) случайный отбор элементов выборки;
- (б) использование теории вероятности для оценки результатов выборки, включая количественное определение риска выборки.

Подход к выборке, которому не присущи характеристики (а) и (б), считается нестатистической выборкой.

Стратификация (Stratification) – процесс разделения генеральной совокупности на подмножества, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки, обладающих сходными характеристиками (часто это денежная стоимость).

Существенность для выполнения аудиторских процедур (Performance materiality) – величина или величины, установленные аудитором меньше существенности для финансовой отчетности в целом, с тем чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность 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 ниже уровня или уровней существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации.

Существенность для выполнения аудиторских процедур компонента (Component performance materiality) – сумма, установленная аудитором группы для снижения риска агрегирования до надлежаще низкого уровня в целях планирования и выполнения аудиторских процедур в отношении компонента.

Тест* (Test) – процедура применительно к некоторым или всем статьям генеральной совокупности.

Тестирование средств контроля (Tests of controls) – аудиторская процедура, предназначенная для оценки операционной эффективности применения средств контроля с целью предотвращения или выявления и устранения существенных искажений на уровне предпосылок.

Фактический результат оценочного значения (Outcome of an accounting estimate) – фактическая денежная величина, которая стала известна в результате завершения базовых сделок, наступления событий или условий, принимаемых во внимание при расчете оценочного значения.

Факторы риска недобросовестных действий (Fraud risk factors) – события или условия, приводящие к возникновению побуждения или давления, направленных на совершение недобросовестных действий, или к возможности их совершения.

Финансовая отчетность (Financial statements) – структурированное представление финансовой информации прошедших периодов, включая соответствующее раскрытие информации, предназначенное для информирования об экономических ресурсах и обязательствах организации на определенный момент или изменениях в них за период в соответствии с концепцией составления финансовой отчетности. Термин «финансовая отчетность» обычно обозначает полный комплект финансовой отчетности, как это определено требованиями применимой концепции составления финансовой отчетности, однако он может употребляться применительно к отдельному отчету в составе финансовой отчетности. Раскрытие информации, состоящее из пояснительной и описательной информации, изложенное по правилам, если явно разрешено или иным образом позволено применимой концепцией составления финансовой отчетности, размещается на лицевой стороне финансовой отчетности или в примечаниях либо включается в нее путем перекрестных ссылок.

Финансовая отчетность группы (Group financial statements) – финансовая отчетность, которая включает финансовую информацию нескольких организаций или подразделений, составленную с применением процесса консолидации. Для целей МСА для МСО процесс консолидации включает:

- (а) консолидацию, пропорциональную консолидацию или метод учета по долевному участию;

(b) представление в комбинированной финансовой отчетности финансовой информации организаций или подразделений, которые не имеют материнской организации, но находятся под общим контролем или под общим руководством;

(c) агрегирование финансовой информации организаций или подразделений, таких как филиалы или отделения.

Финансовая отчетность общего назначения (General purpose financial statements) – финансовая отчетность, составленная в соответствии с концепцией общего назначения.

Финансовая отчетность специального назначения (Special purpose financial statements) – финансовая отчетность, составленная в соответствии с концепцией специального назначения.

Эксперт (Expert) – см. Эксперт аудитора (Auditor's expert) и Эксперт руководства (Management's expert).

Эксперт аудитора (Auditor's expert) – лицо или организация, обладающие знаниями и опытом в определенной области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, чья работа в этой области помогает аудитору получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Эксперт аудитора может быть либо внутренним экспертом (из числа партнеров⁵⁴ или сотрудников, включая временных сотрудников, аудиторской организации или организации, входящей в состав сети), либо внешним экспертом.

Элемент выборки (Sampling unit) – отдельный элемент, составляющий генеральную совокупность.

⁵⁴ Под терминами «партнер» и «организация» в соответствующих случаях следует понимать эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2.

Пример письма-соглашения об условиях задания

Далее представлен пример письма-соглашения об условиях аудиторского задания для целей аудита финансовой отчетности общего назначения, составленной в соответствии с [применимой концепцией составления финансовой отчетности]. Данное письмо не имеет обязательной силы и предназначено только для применения в качестве руководства, которое может использоваться вместе с замечаниями, изложенными в настоящем стандарте. Его необходимо изменять в соответствии с конкретными требованиями и обстоятельствами. Оно составлено для аудита финансовой отчетности за один отчетный период и потребует адаптации в случае применения к повторным аудиторским заданиям (см. пункт 4.4.2 настоящего стандарта).

Надлежащему представителю руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, организации ABC⁵⁵

[Цель и объем аудита]

Мы ⁵⁶ были привлечены для проведения аудита финансовой отчетности организации ABC (Организация), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики. Настоящим письмом мы рады подтвердить наше согласие принять задание и наше понимание данного аудиторского задания.

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международным стандартом аудита финансовой отчетности менее сложных организаций (МСА для МСО), всегда может выявить имеющееся существенное искажение. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности.

[Обязанности аудитора]

Мы будем проводить аудит в соответствии с МСА для МСО. МСА для МСО требует от нас выполнения этических требований. В рамках аудита, проводимого в соответствии с МСА для МСО, мы применяем профессиональное суждение и сохраняем профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита. Кроме того, мы выполняем следующее:

- выявляем и оцениваем риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим аудиторские процедуры в ответ на эти риски; получаем аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и

⁵⁵ В письме должны быть указаны надлежащие адресаты и ссылки согласно обстоятельствам выполнения задания, включая указание на соответствующую юрисдикцию.

⁵⁶ В тексте настоящего письма слова «вы», «мы», «нас», «руководство», «лица, отвечающие за корпоративное управление» и «аудитор» используются или изменяются в соответствии с обстоятельствами.

надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;

- получаем понимание системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля Организации; тем не менее мы будем письменно информировать вас обо всех значительных недостатках системы внутреннего контроля, имеющих значение для аудита финансовой отчетности, которые были выявлены в ходе аудита;
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством и соответствующего раскрытия информации;
- делаем вывод о правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем аудиторском заключении к соответствующему раскрытию информации в финансовой отчетности или, если такое раскрытие информации является ненадлежащим, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- проводим оценку представления финансовой отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.

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

[Обязанности руководства и указание на применимую концепцию составления финансовой отчетности]⁵⁷

Наш аудит будет проводиться на том основании, что [руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление]⁵⁸ признают и понимают свою ответственность:

⁵⁷ Для целей данного примера письма-соглашения об условиях задания принято допущение, согласно которому аудитор установил, что законы или нормативные акты не регламентируют такую ответственность в надлежащих терминах, поэтому используются описания в пункте 4.2.1(b) настоящего стандарта.

⁵⁸ Используйте терминологию в соответствии с обстоятельствами.

- (a) за составление и достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с [применимой концепцией составления финансовой отчетности]⁵⁹;
- (b) за такую систему внутреннего контроля, которую [руководство] считает необходимой для составления финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
- (c) за предоставление нам:
 - (i) доступа ко всей информации, которая известна [руководству] и которая имеет значение для составления финансовой отчетности, например к данным бухгалтерского учета, документации и прочим сведениям;
 - (ii) дополнительной информации, которую мы можем запросить у [руководства] для целей аудита;
 - (iii) неограниченного доступа к сотрудникам организации, у которых мы считаем необходимым получить аудиторские доказательства.

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

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

[Прочая значимая информация]

[Укажите прочую необходимую информацию, включая информацию о стоимости услуг, порядке выставления счетов и прочих специальных условиях, если применимо.]

[Составление заключения]

[Включите соответствующую ссылку на ожидаемую форму и содержание аудиторского заключения, включая, если применимо, заключение о прочей информации.]

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

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

XYZ & Co

Получение и согласие подтверждается от имени организации ABC

(подпись)

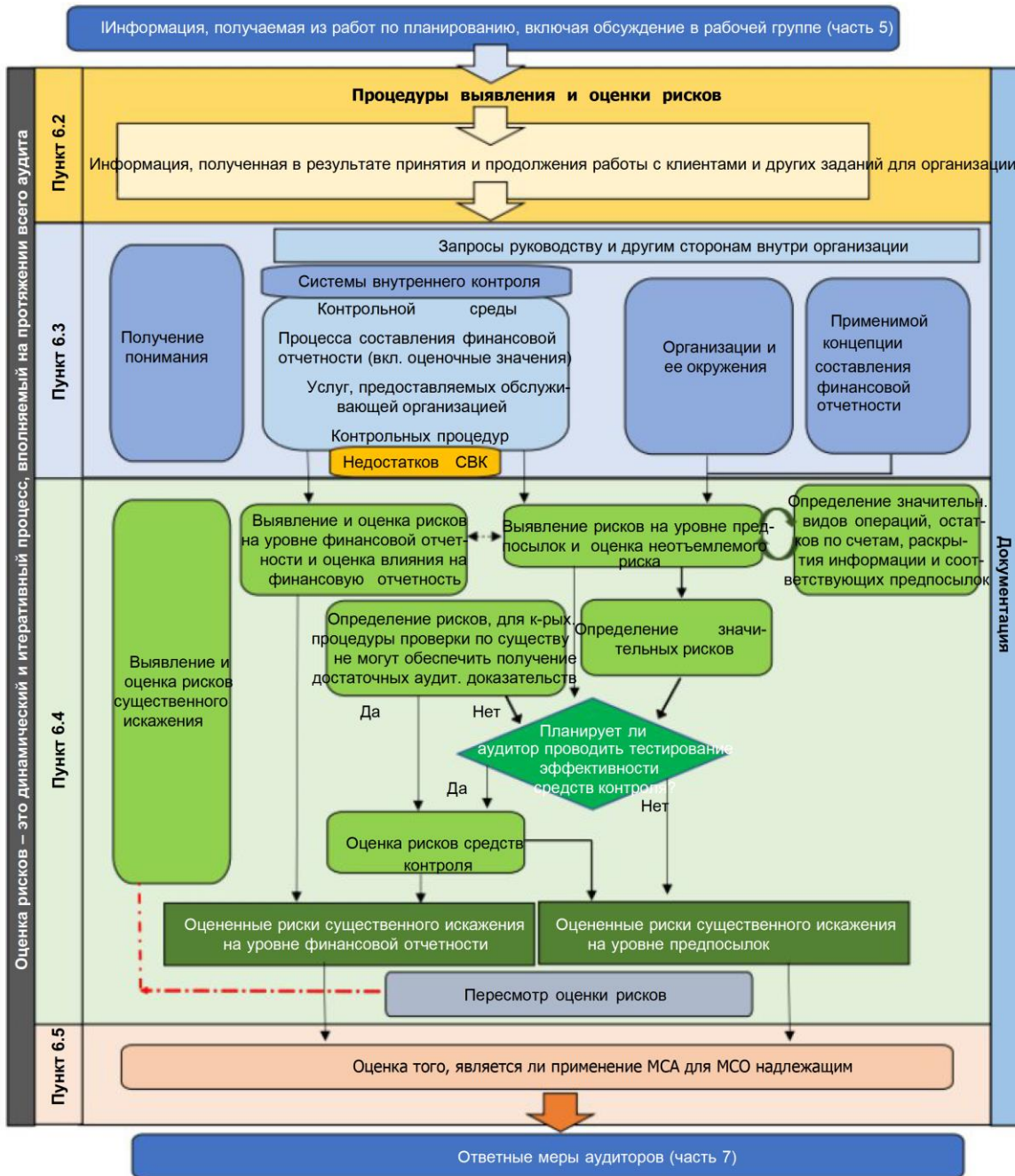
.....

Фамилия, имя, отчество и должность

[Дата]

⁵⁹ Или, если это уместно: «Для составления финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление в соответствии с [применимой концепцией составления финансовой отчетности]».

Выявление и оценка рисков существенного искажения (часть 6)



ПРИЛОЖЕНИЕ 4.**Факторы риска недобросовестных действий**

Факторы риска недобросовестных действий, изложенные ниже, являются примерами факторов, с которыми могут столкнуться аудиторы во время аудита менее сложных организаций. Отдельно представлены примеры двух видов недобросовестных действий – недобросовестного составления финансовой отчетности и незаконного присвоения активов.

Факторы риска дополнительно классифицируются на основе трех условий, обычно присутствующих при возникновении существенных искажений вследствие недобросовестных действий: (а) побуждение/давление, (b) возможность, (с) отношение/оправдание. Несмотря на то, что эти факторы риска охватывают широкий спектр ситуаций, они являются лишь примерами, и, следовательно, аудитор может выявить дополнительные или иные факторы риска. Не все из этих примеров будут актуальными во всех обстоятельствах, некоторые из них могут иметь большее или меньшее значение в организациях различного размера или с различными характеристиками собственности или спецификой деятельности. Кроме того, порядок следования приведенных примеров факторов риска не имеет целью отражение их относительной важности или частоты, с которой они встречаются.

Факторы риска, относящиеся к искажениям вследствие недобросовестного составления финансовой отчетности

Ниже приведены примеры факторов риска, относящихся к искажениям вследствие недобросовестного составления финансовой отчетности.

Побуждение/давление

Финансовая стабильность или прибыльность оказывается под угрозой таких условий операционной деятельности на уровне экономики, отрасли или организации, как следующие (или как указывающие на них следующие признаки):

- значительное снижение потребительского спроса и увеличение количества банкротств либо в отрасли, либо в экономике в целом;
- высокая степень конкуренции или насыщение рынка, сопровождающееся снижением прибыльности;
- операционные убытки, вызывающие угрозу банкротства или лишения права выкупа заложенных активов;
- повторяющиеся отрицательные денежные потоки от операционной деятельности или неспособность генерировать денежные потоки от операционной деятельности.

В силу приведенных ниже факторов существует чрезмерное давление на руководство по обеспечению соответствия ожиданиям сторонних лиц:

- давление с целью возобновления или получения дополнительного финансирования или выполнения требований по погашению долга или долговых ковенантов и, следовательно, завышения показателей или положения, чтобы продемонстрировать прибыльность и жизнеспособность в отдаленной перспективе;
- давление с целью занижения доходов с целью уменьшения налоговых обязательств.

Возможность

Возможности для участия в недобросовестном составлении финансовой отчетности могут возникнуть в результате следующего:

- операции со связанными сторонами, выходящие за рамки обычной деятельности, или со связанными сторонами, которые не подлежат аудиту или аудит которых проводится другой аудиторской организацией;
- доминирование в руководстве одного лица или небольшой группы лиц (на предприятии, собственник которого не принимает участия в управлении) при отсутствии компенсирующих средств контроля;
- недостатки в системе внутреннего контроля, вызванные следующими причинами:
 - ограниченное разделение обязанностей или мер по борьбе с недобросовестными действиями (такими как горячие линии по борьбе с недобросовестными действиями);
 - неадекватное участие руководства в операциях или других действиях, которые могут помочь руководству предотвратить или обнаружить искажения в бухгалтерской информации или выявить средства контроля, которые не работают должным образом;
 - неэффективные учетные и информационные системы, включая ситуации наличия значительных недостатков в системе внутреннего контроля.

Отношение/оправдание

- Неэффективность руководства при распространении, внедрении, поддержке или обеспечении соблюдения ценностей или этических норм организации либо распространение ненадлежащих ценностей или этических норм;
- нежелание руководителя-собственника делать различие между личными сделками и операциями организации;
- конфликт между акционерами в организации закрытого типа;
- повторяющиеся попытки руководства обосновать сомнительные или ненадлежащие методы учета соображениями существенности или необходимостью выживания организации;
- отношения между руководством и нынешним или предшествующим аудитором осложняются спорами, необоснованными требованиями к аудитору, ограничениями доступа к сотрудникам или информации либо доминантным поведением руководства.

Факторы риска, вызванные искажениями вследствие неправомерного присвоения активов

Некоторые факторы риска, связанные с искажениями, возникающими в результате недобросовестного составления финансовой отчетности, могут также существовать в обстоятельствах искажений вследствие неправомерного присвоения активов, что часто является обычными недобросовестными действиями в менее сложных организациях. Например, неэффективный мониторинг руководства и прочие недостатки в системе внутреннего контроля могут существовать как при искажениях вследствие недобросовестности при составлении финансовой отчетности, так и вследствие неправомерного присвоения активов. Ниже приведены примеры факторов риска, связанных с искажениями вследствие неправомерного присвоения активов.

Побуждение/давление

- Личные финансовые обязательства могут оказывать давление на руководство или работников, имеющих доступ к денежным средствам или иным активам, уязвимым для хищения, результатом чего может стать неправомерное присвоение этих активов.
- Враждебные отношения между организацией и работниками, имеющими доступ к денежным средствам или иным активам, уязвимым для хищения, могут мотивировать этих работников к неправомерному присвоению этих активов. Например:
 - известные или ожидаемые в будущем увольнения работников;
 - недавние или ожидаемые в будущем изменения в программах компенсационных выплат и вознаграждения работникам;
 - повышение по службе, компенсация или иное поощрение, не соответствующее ожиданиям.

Возможности

Некоторые характерные черты или обстоятельства могут повышать уровень уязвимости активов для неправомерного присвоения:

- крупные суммы денежных средств на руках или в обработке;
- материальные ценности в запасах имеют малый размер, высокую ценность или пользуются высоким спросом;
- основные средства невелики по размеру, пользуются высоким спросом, лишены заметной маркировки организации-владельца.

Недостаточный внутренний контроль за активами может повысить уровень уязвимости этих активов для неправомерного присвоения. Например, неправомерное присвоение активов может происходить в следующих случаях:

- недостаточное разделение должностных обязанностей или проведения независимых проверок;
- неадекватная система разрешений и авторизации проведения операций (например, в области закупок);
- ненадлежащее ведение учета или недостатки организации физической сохранности денежных средств, запасов или основных средств.
- отсутствие обязательных отпусков для работников, выполняющих ключевые контрольные функции;
- недостаточное понимание руководством информационных технологий.

Отношение/оправдание

- Пренебрежение необходимостью мониторинга или снижения рисков, относящихся к неправомерному присвоению активов.
- Пренебрежение внутренним контролем, что выражается в обходе существующих средств контроля или в непринятии надлежащих мер по исправлению положения в связи с известными незаконными присвоениями, такими как мелкие кражи.

- Поведение, указывающее на недовольство или неудовлетворенность организацией или тем, как осуществляется взаимодействие с работниками.

ПРИЛОЖЕНИЕ 5.**Предпосылки**

При выявлении и оценке рисков существенного искажения аудитор менее сложных организаций (МСО) может использовать категории предпосылок, изложенные ниже, или может сформулировать их иначе при условии, что все аспекты, описанные ниже, были охвачены. Аудитор может принять решение использовать сочетание предпосылок в отношении видов операций и событий и соответствующего раскрытия информации с предпосылками в отношении остатков по счетам и соответствующего раскрытия информации.

Аудитор МСО может использовать следующие предпосылки при рассмотрении различных типов потенциальных искажений, которые могут возникнуть. Предпосылки могут относиться к следующим категориям:

предпосылки в отношении видов операций и событий, а также соответствующего раскрытия информации за аудируемый период

- наличие – операции и события, отраженные в учете и раскрытые в отчетности, существовали, и данные операции и события имеют отношение к организации;
- полнота – все операции и события, которые должны быть учтены, были учтены, и всё соответствующее раскрытие информации, которое должно быть включено в финансовую отчетность, включено;
- точность – суммы и прочие данные, касающиеся учтенных операций и событий, отражены надлежащим образом, и соответствующее раскрытие информации правильно оценено и описано;
- своевременность признания – операции и события отражены в надлежащем отчетном периоде;
- классификация – операции и события отражены на надлежащих счетах;
- представление – операции и события должным образом сгруппированы или разгруппированы и ясно описаны, а соответствующее раскрытие информации является надлежащим и понятным в контексте требований применимой концепции составления финансовой отчетности;

предпосылки в отношении остатков по счетам и соответствующего раскрытия информации на конец периода

- существование – активы, обязательства и доли участия в капитале действительно существуют;
- права и обязанности – организация владеет правами на активы или контролирует их, а обязательства представляют собой законные обязательства организации;
- полнота – все активы, обязательства и доли участия в капитале, которые необходимо было учесть, учтены, и всё соответствующее раскрытие информации, которое должно быть включено в финансовую отчетность, включено;
- точность, оценка и распределение – активы, обязательства и доли участия в капитале включены в финансовую отчетность в соответствующих суммах, надлежащим образом

отражены все соответствующие корректировки в связи с оценкой и распределением, и правильно оценено или описано соответствующее раскрытие информации;

- классификация – активы, обязательства и доли участия в капитале отражены на соответствующих счетах;
- представление – активы, обязательства и доли участия в капитале должным образом сгруппированы или разгруппированы и ясно описаны, и связанное раскрытие информации является уместным и понятным в контексте требований применимой концепции составления финансовой отчетности.

Примененные надлежащим образом предпосылки могут также быть использованы аудитором при рассмотрении различных видов искажений, которые гипотетически могут иметься в раскрытии информации, не относящемся напрямую к отраженным видам операций, событиям или остаткам по счетам.

ПРИЛОЖЕНИЕ 6.

Примеры факторов, влияющих на объем выборки для тестирования средств контроля и детального тестирования

Далее перечислены факторы, которые аудитор может рассмотреть при определении объема выборки для тестирования средств контроля. Эти факторы, которые должны рассматриваться в совокупности, подразумевают, что аудитор не будет менять характер или сроки тестирования средств контроля или каким-либо иным образом менять подход к проведению процедур проверки по существу в ответ на оцененные риски.

Фактор, влияющий на объем выборки для тестирования средств контроля	Влияние на объем выборки
Увеличение степени, в которой оцененный аудитором риск учитывает то, как аудитор планирует тестировать операционную эффективность средств контроля	Увеличение
Увеличение допустимой нормы отклонения	Уменьшение
Увеличение ожидаемой нормы отклонения в тестируемой генеральной совокупности	Увеличение
Увеличение уровня необходимой аудитору уверенности в том, что фактическая норма отклонения в генеральной совокупности не превышает допустимую	Увеличение
Увеличение количества элементов выборки в генеральной совокупности	Пренебрежимо малое влияние

Далее перечислены факторы, которые аудитор может рассмотреть при определении объема выборки для детального тестирования. Эти факторы, которые должны рассматриваться в совокупности, подразумевают, что аудитор не будет менять подход к детальному тестированию или каким-либо иным образом менять характер или сроки выполнения процедур проверки по существу в ответ на оцененные риски.

Фактор, влияющий на объем выборки для детального тестирования	Влияние на объем выборки
Увеличение оцененного аудитором риска существенного искажения	Увеличение
Увеличение объема используемых иных процедур проверки по существу в отношении одной и той же предпосылки	Уменьшение
Увеличение уровня необходимой аудитору уверенности в том, что фактическое искажение в генеральной совокупности не превышает допустимое	Увеличение

Увеличение допустимого искажения	Уменьшение
Увеличение суммы искажения, которую аудитор ожидает обнаружить в генеральной совокупности	Увеличение
Стратификация генеральной совокупности (при необходимости)	Уменьшение
Количество элементов выборки в генеральной совокупности	Пренебрежимо малое влияние

ПРИЛОЖЕНИЕ 7.

Пример письма-представления руководства

Настоящий пример письма включает письменные заявления, которые необходимо предоставить в соответствии с требованиями пункта 8.6 МСА для МСО. В данном примере предполагается, что требование о получении письменного заявления в отношении непрерывности деятельности, неприменимо, а также не существует ограничений в отношении запрашиваемых письменных заявлений. При наличии исключений потребовалось бы изменить заявления для отражения данных исключений.

[Фирменный бланк организации]

(Аудитору)

(Дата)

Настоящее письмо-представление руководства предоставляется в связи с проведением аудита финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20XX года, с целью выражения мнения о том, представлена ли финансовая отчетность достоверно и во всех существенных отношениях (или *дает ли она правдивое и достоверное представление*) в соответствии с [применимой концепцией составления финансовой отчетности].

Мы подтверждаем следующее.

Финансовая отчетность

- Мы выполнили свои обязанности, предусмотренные условиями аудиторского задания от [дата], в отношении составления финансовой отчетности в соответствии с [применимой концепцией составления финансовой отчетности]; в частности, финансовая отчетность представлена достоверно (или *дает правдивое и достоверное представление*) в соответствии с данными стандартами.
- Методы, исходные данные и значимые допущения, использованные при расчете оценочных значений, и связанная с ними раскрываемая информация подходят для достижения признания, оценки или раскрытия, которые являются разумными в контексте применимой концепции составления финансовой отчетности.
- Взаимоотношения и операции со связанными сторонами были надлежащим образом отражены в учете и раскрыты в соответствии с требованиями [применимой концепции составления финансовой отчетности].
- В отношении всех событий после отчетной даты, для которых в соответствии с [применимой концепцией составления финансовой отчетности] требуется корректировка или раскрытие информации, были сделаны необходимые корректировки или раскрыта необходимая информация.
- Последствия неисправленных искажений являются несущественными как в отдельности, так и в совокупности для финансовой отчетности в целом. Список неисправленных искажений прилагается к настоящему письму-представлению руководства.
- Любые фактические или возможные судебные разбирательства и претензии, последствия которых следует учитывать при составлении финансовой отчетности, учитываются и раскрываются в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности.

- [Иные вопросы, включение которых аудитор может счесть необходимым.]

Предоставленная информация

- Мы предоставили вам:
 - доступ ко всей информации, которая нам известна и которая имеет значение для составления финансовой отчетности, такой как бухгалтерские записи, документация и прочие сведения;
 - дополнительную информацию, которую вы запросили у нас для целей проведения аудита;
 - неограниченную возможность взаимодействия с лицами внутри организации, от которых, как вы установили, вам необходимо получить аудиторские доказательства.
- Все операции были отражены в данных бухгалтерского учета и представлены в финансовой отчетности.
- Мы предоставили вам результаты нашей оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий.
- Мы предоставили вам всю известную нам информацию о недобросовестных действиях (в том числе предполагаемых недобросовестных действиях), которые имеют последствия для организации и в которые вовлечены следующие лица:
 - руководство;
 - сотрудники, осуществляющие важные функции в рамках системы внутреннего контроля;
 - прочие лица в случаях, когда недобросовестные действия могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность.
- Мы раскрыли вам всю информацию в отношении любых заявлений о недобросовестных действиях (в том числе о предполагаемых недобросовестных действиях), оказывающих влияние на финансовую отчетность, которая была предоставлена нам действующими или бывшими сотрудниками, аналитиками, органами регулирования и другими лицами.
- Мы предоставили вам информацию обо всех известных нам случаях несоблюдения законов и нормативных актов, влияние которых может быть рассмотрено при составлении финансовой отчетности.
- Мы раскрыли вам все известные нам фактические или возможные судебные разбирательства и претензии, последствия которых следует учитывать при составлении финансовой отчетности.
- Мы раскрыли вам информацию о связанных сторонах организации, а также обо всех известных нам взаимоотношениях и операциях со связанными сторонами.
- [Иные вопросы, включение которых аудитор может счесть необходимым.]

[Должность]

[Подпись]

СОГЛАСУЮЩИЕСЯ ПОПРАВКИ К ДРУГИМ МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ВСЛЕДСТВИЕ ПРИНЯТИЯ МСА ДЛЯ МСО

Представленные далее согласующиеся поправки к другим международным стандартам являются результатом утверждения МСА для МСО. Эти согласующиеся поправки вступают в силу одновременно с МСА для МСО 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.

ПРЕДИСЛОВИЕ К СБОРНИКУ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ РУКОВОДСТВО КАЧЕСТВА, АУДИТА И ОБЗОРНЫХ ПРОВЕРOK, ПРОЧИХ ЗАДАНИЙ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ УВЕРЕННОСТЬ, И ЗАДАНИЙ ПО ОКАЗАНИЮ СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ

...

Область действия международных стандартов, опубликованных Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность

5. Международными стандартами, которые применяются при аудите финансовой информации прошлых периодов, являются:

(a) Международные стандарты аудита (МСА) или

(b) Международный стандарт аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций (МСА для МСО), который может применяться только в соответствии с предисловием и областью действия, изложенными в нем.

...

9. МСА, МСА для МСО, МСОП, МСЗОУ и МССУ в совокупности именуются стандартами выполнения заданий, обеспечивающих уверенность Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность.

...

Международный стандарт аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций

11A. МСА для МСО написан в контексте проведения аудита финансовой отчетности менее сложной организации независимым аудитором. Область действия МСА для МСО изложена в предисловии и части данного стандарта.

...

Неофициальные материалы

...

Международные отчеты о практике аудита

21. Международные отчеты о практике аудита не содержат дополнительных требований для аудиторов, помимо содержащихся в Международных стандартах аудита или МСА для МСО, и

не влияют на обязанность аудитора соблюдать все Международные стандарты аудита или МСА для МСО, действие которых распространяется на данный аудит. Международные отчеты о практике аудита предоставляют аудиторам практическую помощь. Предполагается, что они должны распространяться организациями, отвечающими за разработку национальных стандартов, или использоваться при подготовке соответствующих материалов на национальном уровне. Кроме того, они предлагают материалы, которые могут использоваться аудиторскими организациями при разработке своих программ обучения и внутренних указаний.

...

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

Сфера применения настоящего МСК (см. пункты 3–4)

A1. Другие стандарты Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB), включая Международный стандарт аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций (МСА для МСО), а также МСОП 2400 (пересмотренный)⁶⁰ и МСЗОУ 3000 (пересмотренный)⁶¹, также устанавливают требования к управлению качеством руководителем задания на уровне задания.

...

Область действия настоящего стандарта (см. пункт 12)

...

A8. Там, где это необходимо в руководстве по применению и прочих пояснительных материалах, приводится дополнительное пояснение требований и даются рекомендации по их применению. В частности, они могут содержать:

- более подробные указания, уточняющие значение того или иного требования и его сферы применения;
- примеры, иллюстрирующие применение этих требований.

Хотя такие указания сами по себе не носят обязательного характера, они играют важную роль в надлежащем выполнении требований. Кроме того, руководство по применению и прочие пояснительные материалы могут содержать исходную информацию по вопросам,

⁶⁰ Международный стандарт обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренный) «*Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов*».

⁶¹ Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3000 (пересмотренный) «*Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов*».

рассматриваемым в настоящем МСК. В некоторых случаях включены ссылки на отдельные стандарты МСА. Если задание по аудиту проводится в соответствии с МСА для МСО, то МСА для МСО может также рассматривать связанные вопросы в контексте аудита финансовой отчетности менее сложной организации, хотя на него не приводятся ссылки в настоящем МСК. Когда это уместно, в руководство по применению и прочие пояснительные материалы включаются дополнительные соображения, касающиеся специфики аудиторских организаций государственного сектора. Эти дополнительные соображения способствуют правильному применению требований настоящего МСК. Однако они не ограничивают и не сокращают объем ответственности аудиторской организации в применении и соблюдении требований настоящего МСК.

...

Выполнение задания

...

Документация по заданию (см. пункт 31(f))

A83. Законы, нормативные акты или профессиональные стандарты могут предписывать временные ограничения для формирования окончательной версии файлов по заданию по конкретным видам заданий. Если такие временные ограничения не устанавливаются законами или нормативными актами, временные рамки может определять аудиторская организация. В случае заданий, которые выполняются в соответствии с МСА, МСА для МСО или МСЗООУ, как правило, надлежащий срок для завершения формирования окончательной версии файла по заданию составляет не более 60 дней с даты заключения по результатам задания.

...

A85. Законы, нормативные акты или профессиональные стандарты могут предписывать сроки хранения документации по заданию. Если относительно сроков хранения нет предписаний, аудиторская организация может рассмотреть характер выполняемых ею заданий и обстоятельства аудиторской организации, в том числе учесть, нужна ли документация по заданию для накопления информации по вопросам, которые будут иметь значение для выполнения последующих заданий. В случае заданий, которые выполняются в соответствии с МСА, МСА для МСО или МСЗООУ, как правило, сроки хранения составляют не менее пяти лет с даты заключения по результатам задания или, если применимо, с даты аудиторского заключения по финансовой отчетности группы, если последнее было подписано позднее.

...

МСК 2 «ПРОВЕРКИ КАЧЕСТВА ВЫПОЛНЕНИЯ ЗАДАНИЙ»

Введение

...

Область действия настоящего стандарта

10. Настоящий стандарт содержит цель, которую аудиторская организация должна достичь, следуя данному МСК, и требования, разработанные для того, чтобы аудиторская организация и лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, могли достичь этой

заявленной цели. Кроме того, в настоящем стандарте содержатся соответствующие рекомендации в форме руководства по применению и прочих пояснительных материалов, а также вводные положения, которые обеспечивают контекст, необходимый для должного понимания настоящего стандарта, и определения. В МСК 1 приведены термины, цель, требования, руководство по применению и прочие пояснительные материалы, а также вводные положения и определения (см. пункт A0A).

...

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Область действия настоящего стандарта (см. пункт 10)

A0A. Кроме того, руководство по применению и прочие пояснительные материалы могут содержать исходную информацию по вопросам, рассматриваемым в настоящем МСК. В некоторых случаях приводятся ссылки на отдельные Международные стандарты аудита (МСА). Если задание по аудиту проводится в соответствии с Международным стандартом аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций (МСА для МСО), МСА для МСО может также рассматривать соответствующие вопросы в контексте аудита финансовой отчетности менее сложной организации, хотя они не упоминаются в настоящем МСК.

...

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

Ответственность руководителя задания в связи с проверкой качества выполнения задания (см. пункт 24(b))

A25. МСА 220 (пересмотренный)⁶² устанавливает требования, которые обязан выполнять руководитель задания при выполнении аудиторских заданий, в отношении которых требуется проведение проверки качества выполнения задания, в том числе:

- убедиться в том, что было назначено лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания;
- сотрудничать с лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания, и информировать других членов рабочей группы об их обязанности работать таким образом;
- обсудить с лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания, значимые вопросы и значимые суждения, возникающие в рамках аудиторского задания, в том числе вопросы и суждения, выявленные в ходе проверки качества выполнения задания;
- не датировать аудиторское заключение до момента завершения проверки качества выполнения задания.

...

МСЗОУ 3000 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ) «ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, ОТЛИЧНЫЕ ОТ АУДИТА И ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ ПРОШЕДШИХ ПЕРИОДОВ»

⁶² ~~Международный стандарт аудита (МСА)~~ 220 (пересмотренный) «Управление качеством при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 36.

Введение

1. Настоящий Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) применяется к заданиям, отличным от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов ~~— к которым применяются~~ Аудит финансовой информации прошедших периодов проводится согласно Международным стандартам аудита (МСА) и Международному стандарту аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций (МСА для МСО), а обзорные проверки — согласно Международным стандартам обзорных проверок ~~соответственно~~ (см. пункты A21–A22).

...

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

...

Требования

...

Отчет практикующего специалиста

86. Заключение практикующего специалиста по результатам выполнения задания по обзорной проверке должно быть оформлено в письменном виде и содержать следующие элементы (см. пункты A124–A127, A148, A150):

...

- (g) описание обзорной проверки финансовой отчетности и ограничений по объему проверки, а также следующие заявления (см. пункт A134):
 - (i) задание по обзорной проверке в соответствии с настоящим стандартом представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность;
 - (ii) практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства;
 - (iii) объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, которые выполняются в ходе аудита, проводимого в соответствии с ~~Международными стандартами аудита (МСА)~~ со стандартами аудита, выпускаемыми Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, в связи с чем практикующий специалист не выражает аудиторского мнения о финансовой отчетности;

...

Приложение 2

...

Пример 1.

...

Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о финансовой отчетности. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) «*Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов*». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не составлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии со стандартами аудита, выпускаемыми Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность в Международными стандартами аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной финансовой отчетности.

...

Пример 2.

...

Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о финансовой отчетности. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) «*Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов*». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не составлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии со стандартами аудита, выпускаемыми Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность в

~~Международными стандартами аудита.~~ Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной финансовой отчетности.

...

Пример 3.

...

Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о финансовой отчетности. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) *«Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов»*. Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не составлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии со стандартами аудита, выпускаемыми Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность в ~~Международными стандартами аудита.~~ Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной финансовой отчетности.

...

Пример 4.

...

Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о консолидированной финансовой отчетности. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) *«Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов»*. Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не составлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка консолидированной финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в

направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии со стандартами аудита, выпускаемыми Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность в Международными стандартами аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной консолидированной финансовой отчетности.

...

Пример 6.

...

Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о финансовой отчетности. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) «*Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов*». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовая отчетность не составлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией составления финансовой отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии со стандартами аудита, выпускаемыми Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность в Международными стандартами аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной финансовой отчетности.

...

Пример 7.

...

Ответственность практикующего специалиста

Наша ответственность заключается в формировании вывода о финансовом отчете. Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренным) «*Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности прошедших периодов*». Данный стандарт требует от нас сформировать вывод о том, стали ли нам в ходе обзорной проверки известны факты, которые дали бы нам основания полагать, что финансовый отчет не составлен во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией составления финансовой

отчетности. Настоящий стандарт также требует от нас соблюдения соответствующих этических требований.

Обзорная проверка финансовой отчетности, проводимая в соответствии с данным стандартом, представляет собой задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Практикующий специалист выполняет процедуры, которые преимущественно заключаются в направлении запросов руководству и, если применимо, иным лицам внутри организации, а также в проведении аналитических процедур, и оценивает полученные доказательства.

Объем процедур, выполняемых в ходе обзорной проверки, существенно меньше объема процедур, выполняемых в ходе аудита, проводимого в соответствии со стандартами аудита, выпускаемыми Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность в Международными стандартами аудита. Следовательно, мы не выражаем аудиторское мнение о данной финансовой отчетности.

...

МЕЖДУНАРОДНАЯ КОНЦЕПЦИЯ ЗАДАНИЙ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ УВЕРЕННОСТЬ

Введение

1. Цель настоящей Концепции состоит исключительно в обеспечении понимания элементов и целей задания, обеспечивающего уверенность, и заданий, к которым применяются Международные стандарты аудита (МСА), Международный стандарт аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций (МСА для МСО), Международные стандарты обзорных проверок (МСОП) и Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) (далее – Стандарты заданий, обеспечивающих уверенность).

...

Приложение 1

Стандарты, выпущенные Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB), и их взаимосвязь друг с другом и с Международным кодексом этики профессиональных бухгалтеров (включая Международные стандарты независимости), выпущенным Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодексом СМСЭБ)

Данное Приложение иллюстрирует сферу применения стандартов, выпущенных Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, и их взаимосвязь друг с другом и с Международным кодексом этики профессиональных бухгалтеров (включая Международные стандарты независимости), выпущенным Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров.



МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОТЧЕТ О ПРАКТИКЕ АУДИТА 1000, ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ

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

Введение

...

7. Аудит в соответствии с Международными стандартами аудита проводится исходя из того, что руководство организации и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, признают за собой определенные обязанности. Эти обязанности включают проведение оценки по справедливой стоимости. Настоящий отчет не возлагает обязанности на руководство или лиц, отвечающих за корпоративное управление, и не заменяет собой законы и нормативные акты, определяющие круг обязанностей указанных лиц.

...

Международный совет этики и аудита™ (IFEА™), Международный совет по аудиту и обеспечению уверенности (IAASB®) и Международная федерация бухгалтеров® (IFAC®) не принимают на себя ответственность за убытки, причиненные любому лицу, которое действует или воздерживается от действий, полагаясь на материалы данной публикации, независимо от того, вызваны ли такие убытки небрежностью или иным образом.

'International Standards on Auditing', 'the International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities', '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 предложения, консультативные документы и другие публикации IAASB являются интеллектуальной собственностью IFAC.

Copyright © Декабрь 2023 год 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. 'International Foundation for Ethics and Audit' и 'IFEА' являются товарными знаками IFEА или зарегистрированными товарными знаками и знаками обслуживания IFEА в США и других странах.

По вопросам авторского права, товарных знаков и информации о разрешениях, пожалуйста,

перейдите по ссылке <http://www.ifac.org/about-ifac/translations-permissions> или обращайтесь по электронному адресу permissions@ifac.org.

Настоящий стандарт МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА ПО АУДИТУ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ МЕНЕЕ СЛОЖНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ, опубликованный International Federation of Accountants в декабре 2023 года на английском языке, переведен на русский язык Фондом «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (Фонд НСФО) в июле 2025 года и воспроизводится с разрешения IFAC. Процесс перевода МЕЖДУНАРОДНОГО СТАНДАРТА АУДИТА ПО АУДИТУ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ МЕНЕЕ СЛОЖНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ IAASB был рассмотрен IFAC, и перевод был проведен в соответствии с «Заявлением о политике—политикой перевода публикаций International Federation of Accountants». Утвержденный текст МЕЖДУНАРОДНОГО СТАНДАРТА АУДИТА ПО АУДИТУ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ МЕНЕЕ СЛОЖНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ IAASB, опубликован IFAC на английском языке. IFAC не несет ответственности за точность и полноту перевода или за действия, которые могут последовать в результате этого.

Текст на английском языке - МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА ПО АУДИТУ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ МЕНЕЕ СЛОЖНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ © 2023, IFAC. Все права защищены.

Текст на русском языке - МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА ПО АУДИТУ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ МЕНЕЕ СЛОЖНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ © 2025 год IFAC. Все права защищены.

Наименование на языке оригинала: International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities.

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