

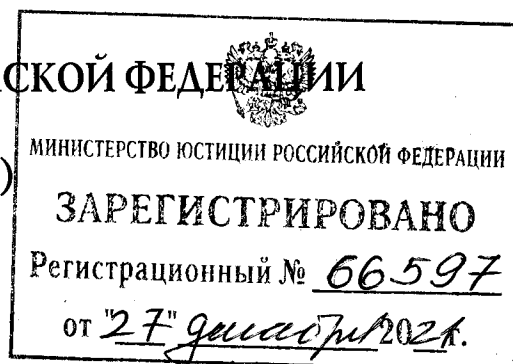


МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНФИН РОССИИ)

ПРИКАЗ

09.11.2021

Москва



№ 172н

О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений приказа Министерства финансов Российской Федерации от 9 января 2019 г. № 2н

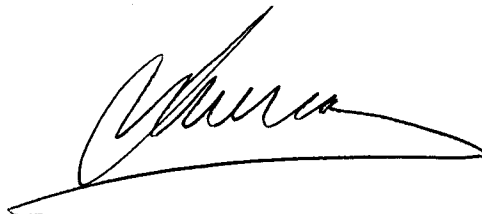
В соответствии с пунктом 9 Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 11 июня 2015 г. № 576 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2015, № 25, ст. 3659; 2021, № 3, ст. 556), п р и к а з ы в а ю:

1. Ввести в действие на территории Российской Федерации:
 - 1) Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» (приложение № 1);
 - 2) Международный стандарт аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» (приложение № 2).
2. Установить, что международные стандарты аудита, указанные в пункте 1 настоящего приказа:
вступают в силу на территории Российской Федерации со дня их официального опубликования;

применяются начиная с 1 января 2022 г.

3. С 1 января 2022 г. признать утратившими силу подпункты 30 и 31 пункта 1 приказа Министерства финансов Российской Федерации от 9 января 2019 г. № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 31 января 2019 г., регистрационный № 53639) с изменениями, внесенными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 2020 г. № 335н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 4 февраля 2021 г., регистрационный № 62391).

Министр



А.Г. Силуанов

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 700 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ) «ФОРМИРОВАНИЕ МНЕНИЯ И СОСТАВЛЕНИЕ ЗАКЛЮЧЕНИЯ О ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Международный стандарт аудита (МСА) 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по формированию мнения о финансовой отчетности. Кроме того, в нем описываются форма и содержание аудиторского заключения, выпущенного в результате аудита финансовой отчетности.
2. МСА 701¹ устанавливает ответственность аудитора за информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении. Вопрос о том, как влияет выражение аудитором модифицированного мнения или включение в аудиторское заключение разделов «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» на форму и содержание аудиторского заключения, рассматривается в МСА 705 (пересмотренном)² и МСА 706 (пересмотренном)³. Некоторые другие МСА также содержат требования, применимые к составлению и выпуску аудиторского заключения.
3. Настоящий стандарт применяется к аудиту полного комплекта финансовой отчетности общего назначения и изложен в этом контексте. Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения, рассматриваются в МСА 800 (пересмотренном)⁴. Особенности аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента, группы статей или статьи финансового отчета рассматриваются в МСА 805 (пересмотренном)⁵. Настоящий стандарт также применим к аудиту, который проводится на основании МСА 800 (пересмотренного) или МСА 805 (пересмотренного).
4. Требования настоящего стандарта направлены на достижение надлежащего баланса между необходимостью обеспечения последовательности и сопоставимости аудиторских заключений во всем мире и необходимостью повышения ценности аудиторских заключений путем представления в аудиторском заключении более актуальной для пользователей информации. Настоящий стандарт направлен на соблюдение принципа последовательности в аудиторском заключении, но при этом признает необходимость обеспечения гибкости, позволяющей учитывать конкретные обстоятельства отдельных юрисдикций. Соблюдение последовательности в формулировках аудиторского заключения при проведении аудита в соответствии с Международными стандартами аудита повышает доверие к нему на мировом рынке, упрощая идентификацию тех аудиторских заданий, которые выполнялись в соответствии с признанными в мире стандартами. Кроме того, принцип последовательности способствует лучшему пониманию пользователями аудиторских заключений и выявлению необычных обстоятельств в случае их возникновения.

¹ МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

² МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

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

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

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

Дата вступления в силу

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

Цели

6. Цели аудитора состоят в том, чтобы:
- (a) сформировать мнение о финансовой отчетности на основании оценки выводов, сделанных исходя из полученных аудиторских доказательств;
 - (b) четко выразить данное мнение в форме письменного заключения.

Определения

7. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (a) финансовая отчетность общего назначения – финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией общего назначения;
 - (b) концепция общего назначения – концепция подготовки финансовой отчетности, разработанная с целью удовлетворения общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей. Концепция подготовки финансовой отчетности может быть представлена в виде концепции достоверного представления или концепции соответствия.

Термин «концепция достоверного представления» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, а также:

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

Термин «концепция соответствия» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, но не содержит утверждений, изложенных в пунктах (i) или (ii).⁶

- (c) немодифицированное мнение – выраженное аудитором мнение, в котором сделан вывод о том, что финансовая отчетность во всех существенных отношениях подготовлена в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.⁷
8. Термин «финансовая отчетность» в настоящем стандарте означает «полный комплект финансовой отчетности общего назначения с соответствующими примечаниями.»⁸ Форма и содержание финансовой отчетности, а также состав полного комплекта финансовой отчетности определяются требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Соответствующие примечания обычно содержат краткий обзор основных положений учетной политики и прочую пояснительную информацию.
9. Ссылка на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) в настоящем стандарте означает Международные стандарты финансовой отчетности, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности, а ссылка на Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора означает Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора (МСФООС), выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности для организаций общественного сектора.

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

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

⁸ МСА 200, пункт 13(f), устанавливает состав финансовой отчетности.

Требования

Формирование мнения о финансовой отчетности

10. Аудитор должен сформировать мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности^{9,10}.
11. Для того чтобы сформировать данное мнение, аудитор должен сделать вывод о том, получена ли в ходе аудита разумная уверенность, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок. При этом следует принять во внимание:
 - (a) выводы аудитора о том, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства в соответствии с МСА 330¹¹;
 - (b) выводы аудитора о том, являются ли неисправленные искажения, взятые в отдельности или в совокупности, существенными в соответствии с МСА 450¹²;
 - (c) результаты оценки, которые требуются в соответствии с пунктами 12–15.
12. Аудитор должен оценить, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. При проведении оценки аудитором должны быть рассмотрены качественные аспекты учетной практики организации, включая признаки возможной предвзятости суждений руководства (см. пункты А1–А3).
13. Аудитор должен, в частности, с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности оценить следующее:
 - (a) должным ли образом раскрыты в финансовой отчетности выбранные и применяемые основные положения учетной политики. При осуществлении этой оценки аудитор должен рассмотреть соответствие учетной политики характеру организации и то, ясно ли она подготовлена (см. пункт А4):
 - (b) соответствуют ли выбранные и применяемые положения учетной политики применимой концепции подготовки финансовой отчетности и являются ли они надлежащими;
 - (c) являются ли оценочные значения и соответствующие раскрытия информации, сделанные руководством, обоснованными;
 - (d) является ли информация, представленная в финансовой отчетности, уместной, надежной, сопоставимой и понятной. При осуществлении такой оценки аудитор должен учесть:
 - включена ли информация, которая должна быть включена, а также то, надлежащим ли образом эта информация классифицирована, сгруппирована или разгруппирована и охарактеризована;
 - не подорвано ли общее представление финансовой отчетности включением информации, которая является несоответствующей или делает неочевидным надлежащее понимание раскрытых вопросов (см. пункт А5);
 - (e) обеспечивает ли финансовая отчетность надлежащее раскрытие информации, которое позволит предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности (см. пункт А6);
 - (f) используется ли в финансовой отчетности надлежащая терминология, включая наименование каждого отчета в составе финансовой отчетности.
14. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, то оценка, требуемая в соответствии с пунктами 12–13, должна также включать оценку того, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление. Оценка аудитором того, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление, должна включать рассмотрение (см. пункты А7–А9):

⁹ МСА 200, пункт 11.

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

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

¹² МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», пункт 11.

- (a) общего представления финансовой отчетности, ее структуры и содержания;
 - (b) того, представляет ли финансовая отчетность с соответствующими примечаниями лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.
15. Аудитор должен оценить, содержит ли финансовая отчетность надлежащую ссылку на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности или ее описание (см. пункты А10–А15).

Форма аудиторского мнения

16. Аудитор должен выразить немодифицированное мнение, если он приходит к выводу о том, что финансовая отчетность во всех существенных отношениях подготовлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
17. Если аудитор:
- (a) На основании полученных аудиторских доказательств делает вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения, или;
 - (b) Не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений,
- он должен модифицировать мнение в аудиторском заключении в соответствии с положениями МСА 705 (пересмотренного).
18. Если финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с требованиями концепции достоверного представления, не обеспечивает достоверного представления, то аудитор должен обсудить это обстоятельство с руководством и в зависимости от требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности и от того, как будет решен данный вопрос, определить, есть ли необходимость модифицировать мнение в аудиторском заключении в соответствии с МСА 705 (пересмотренным) (см. пункт А16).
19. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией соответствия, от аудитора не требуется выполнять оценку того, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление. Однако, в крайне редких случаях, если аудитор делает вывод о том, что такая финансовая отчетность вводит в заблуждение, он должен обсудить это обстоятельство с руководством и в зависимости от того, как будет решен этот вопрос, определить, нужно ли сообщать эту информацию в аудиторском заключении и, если нужно, каким образом (см. пункт А17).

Аудиторское заключение

20. Аудиторское заключение должно быть в письменной форме (см. пункты А18–А19).

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

Заголовок

21. Аудиторское заключение должно иметь заголовок, четко указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора (см. пункт А20).

Адресат

22. Адресат аудиторского заключения должен быть обозначен надлежащим образом в соответствии с условиями аудиторского задания (см. пункт А21).

Мнение аудитора

23. Первый раздел аудиторского заключения должен включать мнение аудитора и иметь заголовок «Мнение».
24. В разделе «Мнение» аудиторского заключения также необходимо:
- (a) указать организацию, в отношении финансовой отчетности которой проведен аудит;
 - (b) указать на факт проведения аудита данной финансовой отчетности;
 - (c) указать название каждого отчета, который входит в состав финансовой отчетности;
 - (d) дать ссылку на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики;

- (е) указать дату или период, охваченный каждым финансовым отчетом, входящим в состав финансовой отчетности (см. пункты А22–А23).
25. При выражении немодифицированного мнения о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления, мнение аудитора, если иное не предусмотрено законом или нормативным актом, должно содержать одну из следующих формулировок, которые рассматриваются как равноценные:
- (а) по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или;
- (б) по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность дает правдивое и достоверное представление о [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] (см. пункты А24–А31).
26. При выражении немодифицированного мнения о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией соответствия, мнение аудитора должно указывать на то, что прилагаемая финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] (см. пункты А26–А31).
27. Если применимой концепций подготовки финансовой отчетности являются не МСФО, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности, или не Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности для организаций общественного сектора, то мнение аудитора должно содержать указание на юрисдикцию, в которой принята соответствующая концепция подготовки финансовой отчетности.

Основание для выражения мнения

28. Аудиторское заключение должно включать раздел с заголовком «Основание для выражения мнения», следующий непосредственно за разделом «Мнение» (см. пункт А32), а также:
- (а) содержать заявление о том, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита (см. пункт А33);
- (б) содержать ссылку на раздел аудиторского заключения, описывающий обязанности аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита;
- (с) включать заявление о том, что аудитор независим по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнил прочие этические обязанности аудитора в соответствии с данными требованиями. Это заявление должно указывать на юрисдикцию, в которой приняты соответствующие этические требования, или содержать ссылку на *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров* Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (*Кодекс СМСЭБ*) (см. пункты А34–А39);
- (д) содержать заявление о том, считает ли аудитор, что полученные им аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения мнения аудитора.

Непрерывность деятельности

29. Во всех применимых случаях аудитор должен предоставлять заключение в соответствии с МСА 570 (пересмотренным)¹³.

Ключевые вопросы аудита

30. В случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, аудитор должен в аудиторском заключении сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701. В случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения иных общественно значимых организаций, указанных в части 1 статьи 5.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (за исключением организаций, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых включается в проспект ценных бумаг),

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

аудитор также должен в аудиторском заключении сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701.¹⁴

31. Если от аудитора иным образом, например в соответствии с законом или нормативным актом, требуется или аудитор решает сообщить информацию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении, он должен сделать это в соответствии с МСА 701 (см. пункты А40–А42).

Прочая информация

32. Во всех применимых случаях аудитор должен предоставлять заключение в соответствии с МСА 720 (пересмотренным)¹⁵.

Ответственность за финансовую отчетность

33. Аудиторское заключение должно включать раздел, озаглавленный «Ответственность руководства за финансовую отчетность». В аудиторском заключении должен быть использован термин, согласно правовому регулированию конкретной юрисдикции, а использование термина «руководство» не является обязательным. В некоторых юрисдикциях может быть приведено указание на лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункт А44).
34. В этом разделе аудиторского заключения должна быть описана ответственность руководства за следующее (см. пункты А45–А48):
- (a) за подготовку данной финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности и за систему внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
 - (b) за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность¹⁶ и уместности применения допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, а также надлежащего характера раскрытия, если применимо, сведений, относящихся к непрерывности деятельности. Разъяснение ответственности руководства за выполнение этой оценки должно включать описание того, в каких случаях применение допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, уместно (см. пункт А48).
35. В этом разделе аудиторского заключения также должны быть указаны лица, ответственные за осуществление надзора за процессом составления финансовой отчетности, если лица, ответственные за выполнение такого надзора, отличны от лиц, выполняющих обязанности, описанные в пункте 34 выше. В этом случае в заголовке данного раздела должно быть также сделано указание на «лиц, отвечающих за корпоративное управление» или использован термин, применимый в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции (см. пункт А49).
36. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, описание ответственности руководства за подготовку финансовой отчетности в аудиторском заключении должно содержать указание на «подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности» или «подготовку финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление», в зависимости от обстоятельств.

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

37. Аудиторское заключение должно включать раздел, озаглавленный «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности».
38. Этот раздел аудиторского заключения должен содержать заявления о том, что (см. пункт А50):
- (a) цель аудитора состоит в том, чтобы:
 - (i) получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
 - (ii) выпустить аудиторское заключение, включающее аудиторское мнение (см. пункт А51);

¹⁴ Данное предложение введено в Российской Федерации.

¹⁵ МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».

¹⁶ МСА 570 (пересмотренный), пункт 2.

- (b) разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда может выявить имеющееся существенное искажение;
- (c) искажения могут возникать в результате недобросовестных действий или ошибок, в связи с этим аудитор должен:
 - (i) либо пояснять, что они считаются существенными, если можно достаточно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе этой финансовой отчетности¹⁷;
 - (ii) либо предоставить определение или описание существенности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (см. пункт А53).

39. Раздел аудиторского заключения «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» должен также (см. пункт А50):

- (a) содержать заявление о том, что в рамках аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, аудитор применяет профессиональное суждение и сохраняет профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита;
- (b) включать описание аудита с указанием того, что аудитор несет ответственность за следующее:
 - (i) выявление и оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разработку и проведение аудиторских процедур в ответ на эти риски; получение аудиторских доказательств, являющихся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения аудиторского мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;
 - (ii) получение понимания системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации. В тех случаях, когда аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности, он должен исключить фразу о том, что рассмотрение аудитором системы внутреннего контроля выполнялось не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации;
 - (iii) оценку надлежащего характера применяемой учетной политики, а также обоснованности оценочных значений, рассчитанных руководством, и соответствующего раскрытия информации руководством;
 - (iv) вывод о правомерности применения руководством допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если аудитор пришел к выводу о наличии существенной неопределенности, он должен обратить внимание в аудиторском заключении на соответствующую раскрываемую в финансовой отчетности информацию или, если такого раскрытия информации недостаточно, модифицировать мнение. Выводы аудитора основываются на аудиторских доказательствах, полученных до даты аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
 - (v) если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, оценку общего представления финансовой отчетности, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено достоверное представление о них;

¹⁷ МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», пункт 2.

- (c) если применяется МСА 600¹⁸, включать дополнительное описание ответственности аудитора для задания по аудиту группы с указанием того, что:
 - (i) аудитор несет ответственность за получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении финансовой информации об организациях или хозяйственной деятельности внутри группы для того, чтобы выразить мнение о финансовой отчетности группы;
 - (ii) аудитор несет ответственность за общее руководство заданием по аудиту группы, осуществление надзора за ходом аудита и его выполнение;
 - (iii) аудитор несет полную ответственность за аудиторское мнение.
40. Раздел «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» аудиторского заключения должен также (см. пункт А50):
- (a) указывать на то, что аудитор осуществляет информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита и о значимых вопросах, выявленных в ходе аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые аудитор выявляет в процессе аудита;
 - (b) при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, указывать на то, что аудитор предоставляет лицам, отвечающим за корпоративное управление, заявление о том, что он выполнял все соответствующие этические требования в отношении независимости и довел до их сведения информацию обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно считать оказывающими влияние на независимость аудитора, и, если необходимо, обо всех соответствующих мерах предосторожности;
 - (c) при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и других организаций, в отношении которых в соответствии с МСА 701 сообщается информация о ключевых вопросах аудита, указывать на то, что из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор выбирает вопросы, являющиеся наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, представляющие собой ключевые вопросы аудита. Аудитор раскрывает эти вопросы в аудиторском заключении, кроме случаев, когда публичное раскрытие информации об этих вопросах запрещено законом или нормативным актом или когда, в крайне редких случаях, аудитор приходит к выводу о том, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в аудиторском заключении, так как можно с достаточным основанием предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения (см. пункт А53).

Место отражения описания ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности

41. Описание ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности, требуемое согласно пунктам 39–40, должно быть включено (см. пункт А54):
- (a) в текст аудиторского заключения;
 - (b) в приложение к аудиторскому заключению, причем в этом случае аудиторское заключение должно включать ссылку на расположение этого приложения, или (см. пункты А55–А57);
 - (c) путем размещения в аудиторском заключении специальной ссылки на расположение такого описания на сайте соответствующего уполномоченного органа в тех случаях, когда закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают аудитору сделать это (см. пункты А54, А56–А57).
42. Если аудитор делает ссылку на описание ответственности аудитора на сайте соответствующего уполномоченного органа, он должен установить, что такое описание отражает требования пунктов 39–40 настоящего стандарта и не противоречит им (см. пункт А56).

¹⁸ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

Обязанности по составлению других отчетов

43. Если на аудитора возлагаются иные обязанности по составлению других отчетов в аудиторском заключении о финансовой отчетности, аудитор излагает эти обязанности по составлению других отчетов в дополнение к обязанностям аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита, эти обязанности по составлению других отчетов должны рассматриваться в отдельном разделе аудиторского заключения, озаглавленном «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» или имеющем иное название, соответствующее содержанию раздела, кроме случаев, когда эти обязанности по предоставлению заключений отражают те же темы, которые представлены в рамках обязанностей по составлению других отчетов в соответствии с Международными стандартами аудита, в этом случае обязанности по составлению других отчетов могут быть представлены в том же разделе, что и соответствующие элементы заключения, предусмотренные требованиями Международных стандартов аудита (см. пункты А58–А60).
44. Если обязанности по составлению других отчетов представлены в том же разделе, что и соответствующие элементы заключения, предусмотренные требованиями Международных стандартов аудита, в аудиторском заключении следует прямо отразить различие между такими обязанностями по составлению других отчетов и обязанностями по предоставлению заключения в соответствии с требованиями Международных стандартов аудита (см. пункт А60).
45. Если аудиторское заключение содержит отдельный раздел, в котором рассматриваются обязанности по составлению других отчетов, то требования пунктов 21–40 настоящего стандарта должны быть включены в раздел, озаглавленный «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности». Раздел «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» должен следовать за разделом «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» (см. пункт А60).

Имя руководителя задания

46. Имя руководителя задания по аудиту должно быть указано в аудиторском заключении при проведении аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения о финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации может создать угрозу личной безопасности. В тех редких случаях, когда аудитор намерен не указывать имя руководителя задания в аудиторском заключении, он должен обсудить это намерение с лицами, отвечающими за корпоративное управление, чтобы довести до их сведения оценку вероятности существования значительной угрозы личной безопасности и серьезности этой угрозы (см. пункты А61–А63).

Подпись аудитора

47. Аудиторское заключение должно быть подписано (см. пункты А64–А65).

Адрес аудитора

48. В аудиторском заключении должно быть указано место нахождения аудитора в юрисдикции, где он осуществляет свою деятельность.

Дата аудиторского заключения

49. Аудиторское заключение не должно быть датировано более ранним числом, чем дата получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых основано мнение аудитора о финансовой отчетности, включая доказательства того, что (см. пункты А66–А69):
 - (а) подготовлены все отчеты, составляющие финансовую отчетность с соответствующими примечаниями;
 - (б) лица, имеющие полномочия, подтвердили, что несут ответственность за данную финансовую отчетность.

Аудиторское заключение, предусмотренное законом или нормативным актом

50. Если в соответствии с законом или нормативным актом конкретной юрисдикции аудитор должен использовать определенный порядок изложения или определенную формулировку аудиторского заключения, то такое заключение должно иметь ссылку на Международные стандарты аудита только в том случае, если оно включает как минимум каждый из следующих элементов (см. пункты А70–А71):
 - (а) заголовок;

- (b) адресат, как того требуют условия задания;
- (c) раздел «Мнение», в котором выражается мнение о финансовой отчетности и содержится указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, использованную для подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию, в которой принята соответствующая концепция подготовки финансовой отчетности, отличная от Международных стандартов финансовой отчетности или Международных стандартов финансовой отчетности для организаций государственного сектора (см. пункт 27);
- (d) указание на состав финансовой отчетности организации, прошедшей аудит;
- (e) заявление о независимости аудитора по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнении им прочих этических обязанностей в соответствии с данными требованиями. Это заявление должно указывать на юрисдикцию, в которой приняты соответствующие этические требования, или содержать ссылку на Кодекс СМСЭБ;
- (f) раздел, предусмотренный требованиями к составлению аудиторского заключения, изложенными в пункте 22 МСА 570 (пересмотренного), который не противоречит этим требованиям, если применимо;
- (g) раздел «Основание для выражения мнения с оговоркой (или отрицательного мнения)», предусмотренный требованиями к составлению аудиторского заключения, изложенными в пункте 23 МСА 570 (пересмотренного), который не противоречит этим требованиям, если применимо;
- (h) раздел, который содержит информацию в соответствии с требованиями МСА 701¹⁹ или дополнительную информацию об аудите, предписанную законом или нормативным актом, и который отражает требования к составлению заключений, предусмотренные этим стандартом, и не противоречит данным требованиям, если применимо (см. пункты А72–А75);
- (i) раздел, который отражает требования к составлению заключений, предусмотренные пунктом 24 МСА 720 (пересмотренного), и который не противоречит этим требованиям, если применимо;
- (j) описание ответственности руководства за подготовку финансовой отчетности и определение лиц, ответственных за осуществление надзора за процессом составления финансовой отчетности, которое отражает требования пунктов 33–36 и не противоречит им;
- (k) ссылка на Международные стандарты аудита, закон или нормативный акт и на описание ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности, которое отражает требования пунктов 37–40 и не противоречит им (см. пункты А50–А53).
- (l) имя руководителя задания в случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации может создать угрозу личной безопасности;
- (m) подпись аудитора;
- (n) адрес аудитора;
- (o) дата аудиторского заключения.

Аудиторское заключение по результатам аудита, проведенного в соответствии со стандартами аудита определенной юрисдикции и Международными стандартами аудита

51. От аудитора может потребоваться проведение аудита в соответствии со стандартами аудита определенной юрисдикции («национальными стандартами аудита»), но в дополнение к ним при проведении аудита он может соблюдать и Международные стандарты аудита. В этом случае аудиторское заключение может содержать указание на Международные стандарты аудита в дополнение к национальным стандартам аудита, однако аудитор имеет право делать это только в следующих случаях (см. пункты А76–А77):

- (a) при отсутствии противоречия между требованиями национальных стандартов аудита и требованиями Международных стандартов аудита, наличие которого привело бы к тому, что аудитор (i) сформировал бы другое мнение или (ii) не включил бы раздел «Важные обстоятельства»

¹⁹ МСА 701, пункты 11–16.

или раздел «Прочие сведения», которые в определенных обстоятельствах требуются в соответствии с Международными стандартами аудита;

- (b) если аудиторское заключение включает как минимум каждый из элементов, предусмотренных в пунктах 50(a)–(o), в тех случаях, когда аудитор использует порядок изложения или формулировки, предписанные национальными стандартами аудита. При этом ссылку на закон или нормативный акт в пункте 50(k) следует рассматривать как ссылку на национальные стандарты аудита. Поэтому в аудиторском заключении должны быть указаны эти национальные стандарты аудита.

52. Если аудиторское заключение содержит ссылку как на национальные стандарты аудита, так и на Международные стандарты аудита, в таком аудиторском заключении должна быть указана юрисдикция происхождения национальных стандартов аудита.

Дополнительная информация, представляемая с финансовой отчетностью (см. пункты А78–А84)

53. Если вместе с проаудированной финансовой отчетностью представлена дополнительная информация, которая не требуется применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, аудитор должен оценить, является ли, тем не менее, дополнительная информация, согласно профессиональному суждению аудитора, неотъемлемой частью финансовой отчетности в силу характера и формы представления данной дополнительной информации. В тех случаях, когда она является неотъемлемой частью финансовой отчетности, на эту дополнительную информацию должно распространяться аудиторское мнение.
54. Если дополнительная информация, представление которой не требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, не является неотъемлемой частью финансовой отчетности, аудитор должен оценить, представлена ли эта дополнительная информация таким образом, что она в достаточной степени явно отделима от проаудированной финансовой отчетности. Если такое представление отсутствует, аудитор должен обратиться к руководству с просьбой изменить способ представления непроаудированной дополнительной информации. Если руководство отказывается это сделать, аудитор должен указать непроаудированную дополнительную информацию и пояснить в аудиторском заключении, что аудит указанной дополнительной информации не проводился.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Качественные аспекты учетной практики организации (см. пункт 12)

- A1. Руководство применяет суждения в отношении показателей, содержащихся в финансовой отчетности, и раскрытой в ней информации.
- A2. МСА 260 (пересмотренный)²⁰ рассматривает качественные аспекты учетной практики организации. В процессе рассмотрения качественных аспектов учетной практики организации аудитор может получить информацию о возможной предвзятости суждений руководства. Аудитор может прийти к выводу о том, что совокупное воздействие недостаточной объективности в сочетании с воздействием неисправленных искажений приводит к существенному искажению финансовой отчетности в целом. Признаки недостаточной объективности, которая может повлиять на оценку аудитором того, имеет ли место существенное искажение финансовой отчетности в целом, включают следующее:
- выборочная корректировка искажений, доведенных до сведения руководства в ходе аудита (например, корректировка искажений, которые приводят к увеличению отражаемых в финансовой отчетности показателей прибыли, но не искажений, которые приводят к их снижению);
 - возможная предвзятость руководства при расчете оценочных значений.
- A3. В МСА 540²¹ рассматривается возможная предвзятость руководства при расчете оценочных значений. Признаки возможной предвзятости руководства не представляют собой искажений для целей формирования выводов об обоснованности отдельных оценочных значений. Тем не менее они могут оказать влияние на оценку аудитором того, отсутствует ли существенное искажение финансовой отчетности в целом.

²⁰ МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», Приложение 2.

²¹ МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации», пункт 21.

Учетная политика, надлежащим образом раскрытая в финансовой отчетности (см. пункт 13(a))

A4. При оценке того, раскрываются ли в финансовой отчетности основные положения выбранной и примененной учетной политики, аудитор рассматривает такие вопросы, как:

- раскрыта ли вся раскрываемая информация, касающаяся основных положений учетной политики, которые должны быть включены согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- является ли информация об основных положениях учетной политики, которая была раскрыта, значимой и, таким образом, влияет ли на критерии признания, оценки и представления согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности, применяемой к операциям, остаткам по счетам и раскрытию информации в финансовой отчетности, в определенных обстоятельствах деятельности организации и ее окружения;
- понятность, с которой представлены основные положения учетной политики.

Информация, представленная в финансовой отчетности, уместна, надежна, сопоставима и понятна (см. пункт 13(d))

A5. Оценка понятности финансовой отчетности включает рассмотрение следующих вопросов:

- представлена ли информация в финансовой отчетности однозначно и кратко;
- приводится ли важная раскрываемая информация отдельно (то есть подчеркивается ли осязаемая ценность специфической информации об организации для пользователей), в частности, тогда, когда раскрываемая информация размещена путем обозначения ее местонахождения перекрестными ссылками, причем это не влечет за собой значительных трудностей для пользователей в идентификации нужной информации.

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

A6. Как правило, финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией общего назначения, отражает финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств организации. Оценка того, как финансовая отчетность с точки зрения применимой концепции подготовки финансовой отчетности обеспечивает адекватное раскрытие информации, необходимое для того, чтобы заинтересованные пользователи поняли влияние существенных операций и событий на финансовое положение организации, ее финансовые результаты и движение денежных средств, определяется:

- пределом, до которого информация в финансовой отчетности является актуальной и отражающей особенности деятельности организации;
- тем, является ли вся раскрываемая информация адекватной, чтобы служить пониманию предполагаемыми пользователями:
 - характера и объема возможных активов и обязательств организации, возникающих из операций или событий, которые не соответствуют критериям признания (или критериям непризнания), установленным применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - характера и объема рисков существенного искажения, возникающих из операций и событий;
 - методов, которые были использованы, а также допущений и суждений, включая изменения в них, которые влияют на представляемые суммы или другую раскрываемую информацию, включая соответствующий анализ чувствительности.

Оценка того, достигается ли достоверное представление в финансовой отчетности (см. пункт 14)

A7. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности признают прямо или косвенно концепцию достоверного представления.²² Как указано в пункте 7(b) настоящего стандарта, концепция достоверного представления²³ финансовой отчетности не только требует соблюдения положений концепции, но признает

²² Например, Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) указано, что достоверное представление требует достоверного представления влияния операций, прочих событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, дохода и расходов.

²³ См. МСА 200, пункт 13(a).

в явной форме или подразумевает, что от руководства может требоваться раскрытие информации в большем объеме, чем предусмотрено этой концепцией.²⁴

- А8. Оценка аудитором того, обеспечивает ли достоверное представление финансовая отчетность как в отношении представления, так и раскрытия информации, является предметом профессионального суждения. Эта оценка учитывает такие вопросы, как факты и обстоятельства деятельности организации, включая изменения в них, основанные на понимании аудитором организации и аудиторских доказательствах, полученных в течение аудита. Оценка также включает в себя рассмотрение, например, того, как раскрываемая информация нацелена на достижение достоверного представления, в отношении вопросов, которые могут быть существенными (так, в общем случае искажения считаются существенными, если они, как этого можно обоснованно предположить, могут повлиять на экономические решения пользователей, основанные на финансовой отчетности в целом), таких как влияние изменяющихся требований финансовой отчетности или изменения в экономической среде.
- А9. Оценка того, достигается ли достоверное представление в финансовой отчетности, может включать, например, обсуждение с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, их точки зрения на то, по какой причине отдельное положение было выбрано, а также на то, какие могли быть альтернативные подходы. Обсуждению могут подлежать, например:
- степень, в которой суммы в финансовой отчетности сгруппированы или разгруппированы, и то, являются ли представление или раскрываемая информация затеняющими полезную информацию или приводящими к искаженному представлению;
 - последовательность применения практики, принятой для отрасли, или то, как любые отступления от нее могут быть признаны соответствующими обстоятельствам деятельности организации и, таким образом, быть оправданными.

Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 15)

- А10. Как объясняется в МСА 200²⁵, подготовка финансовой отчетности руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, требует включения в финансовую отчетность надлежащего описания применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Такое описание информирует пользователей финансовой отчетности о концепции, лежащей в ее основе.
- А11. Указание на то, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с определенной применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, уместно только в том случае, если финансовая отчетность соответствует всем требованиям этой концепции подготовки финансовой отчетности, действующим в том периоде, который охватывает финансовая отчетность.
- А12. Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности, содержащее неточные условные или ограничивающие формулировки (например, «финансовая отчетность в значительной степени соответствует Международным стандартам финансовой отчетности»), не является надлежащим описанием данной концепции, поскольку оно может ввести в заблуждение пользователей финансовой отчетности.

Ссылка на несколько концепций подготовки финансовой отчетности

- А13. В некоторых случаях в финансовой отчетности может быть указано, что отчетность была подготовлена в соответствии с двумя концепциями подготовки финансовой отчетности (например, национальной концепцией и МСФО). Это возможно, если руководство обязано принять или приняло решение подготовить финансовую отчетность в соответствии с двумя концепциями подготовки финансовой отчетности, в этом случае обе концепции являются применимыми концепциями подготовки финансовой отчетности. Такое описание приемлемо тогда, когда финансовая отчетность соответствует каждой из двух концепций подготовки финансовой отчетности. Для того чтобы финансовая отчетность расценивалась как подготовленная в соответствии с обеими концепциями, она должна одновременно соответствовать обеим концепциям без необходимости проведения сверки отчетов. На практике одновременное соответствие маловероятно, если только в рамках соответствующей юрисдикции вторая концепция (например, МСФО) была утверждена как национальная концепция или были устранены все барьеры, препятствующие соответствию этой концепции.

²⁴ Например, МСФО могут потребовать от организации обеспечить дополнительное раскрытие информации, наряду с требованиями отдельных стандартов, которое необходимо пользователям для понимания влияния отдельных операций, других событий и условий на финансовое положение и результаты деятельности организации (МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», пункт 17 (с)).

²⁵ МСА 200, пункты А4–А5.

- A14. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с одной концепцией подготовки финансовой отчетности и содержащая примечание или дополнительный отчет, в котором отражается сверка данной отчетности с результатами, которые были представлены в отчетности, подготовленной в соответствии с другой концепцией, не является отчетностью, подготовленной в соответствии с этой другой концепцией подготовки финансовой отчетности. Это вызвано тем, что такая финансовая отчетность не содержит всей информации в той форме, которая требуется в соответствии с указанной другой концепцией.
- A15. Однако финансовая отчетность может быть подготовлена в соответствии с одной применимой концепцией подготовки финансовой отчетности и дополнительно в примечаниях к финансовой отчетности может быть описано, в какой степени эта финансовая отчетность соответствует другой концепции (например, финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с национальной концепцией, которая также описывает степень, в которой она соответствует МСФО). Такое описание представляет собой дополнительную финансовую информацию, как было указано в пункте 54, и на нее распространяется аудиторское мнение, если невозможно со всей очевидностью установить ее отличие от проаудированной финансовой отчетности.

Форма аудиторского мнения

- A16. В некоторых случаях финансовая отчетность, даже подготовленная в соответствии с требованиями концепции достоверного представления, не обеспечивает достоверного представления. В этом случае руководство может включить в отчетность дополнительное раскрытие информации, помимо той, раскрытие которой является обязательным в соответствии с требованиями этой концепции, или, в крайне редких случаях, отступить от какого-либо требования концепции с целью обеспечить достоверность финансовой отчетности (см. пункт 18).
- A17. Если в соответствии с МСА 210²⁶ аудитор установил, что данная концепция является приемлемой, то только в крайне редких случаях финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией соответствия, будет рассматриваться аудитором как вводящая в заблуждение (см. пункт 19).

Аудиторское заключение (см. пункт 20)

- A18. Письменное заключение – это заключение на бумажных и электронных носителях.
- A19. В Приложении к настоящему стандарту содержатся примеры аудиторских заключений о финансовой отчетности, включающих элементы, описанные в пунктах 21–49. За исключением разделов «Мнение» и «Основание для выражения мнения», настоящий стандарт не устанавливает требований к порядку размещения элементов аудиторского заключения. Однако настоящий стандарт требует использования конкретных заголовков, которые предназначены для того, чтобы сделать аудиторские заключения, относящиеся к аудиту, проведенному в соответствии с Международными стандартами аудита, более узнаваемыми, особенно в ситуациях, когда элементы аудиторского заключения представлены в порядке, отличающемся от порядка в примерах аудиторских заключений, приведенных в Приложении к настоящему стандарту.

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

Заголовок (см. пункт 21)

- A20. Заголовок, указывающий на то, что данное заключение является заключением независимого аудитора, например «Аудиторское заключение независимого аудитора», отличает заключение независимого аудитора от заключений, выпущенных другими лицами.

Адресат (см. пункт 22)

- A21. Закон, нормативный акт или условия задания могут указывать, кому должно быть адресовано аудиторское заключение в данной юрисдикции. Аудиторское заключение обычно адресовано тем, для кого данное заключение подготовлено, чаще всего либо акционерам, либо лицам, отвечающим за корпоративное управление, той организации, аудит финансовой отчетности которой проводится.

²⁶ МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункт 6(а).

Мнение аудитора (см. пункт 24–26)

Ссылка на финансовую отчетность, аудит которой был проведен

- A22. Аудиторское заключение указывает, например, что аудитор провел аудит финансовой отчетности организации, состоящей из [указать название каждого отчета, который входит в состав полного комплекта финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, с указанием даты или периода, охваченного каждым финансовым отчетом], а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.
- A23. Если аудитору известно, что проаудированная финансовая отчетность будет включена в документ, содержащий прочую информацию, например годовой отчет, аудитор может рассмотреть вопрос о том, позволяет ли форма представления указать номера страниц, на которых представлена проаудированная финансовая отчетность. Это поможет пользователям идентифицировать финансовую отчетность, к которой относится аудиторское заключение.

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

- A24. Формулировки «отражает достоверно во всех существенных отношениях» или «дает правдивое и достоверное представление» расцениваются как равнозначные. Использование формулировки «отражает достоверно во всех существенных отношениях» или формулировки «дает правдивое и достоверное представление» в каждой конкретной юрисдикции определяется законом или нормативным актом, регулирующими аудит финансовой отчетности в данной юрисдикции, или общепринятой практикой в данной юрисдикции. Если закон или нормативный акт требуют использования другой формулировки, это не влияет на требование пункта 14 настоящего стандарта о том, что аудитор должен оценить достоверное представление финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления.
- A25. Когда аудитор выражает немодифицированное мнение, не следует использовать такие формулировки, как «если учитывать представленное выше объяснение» или «при условии что», применительно к данному мнению, так как они могут означать условное мнение либо недостаточную обоснованность или модификацию мнения.

Описание финансовой отчетности и представленных в ней сведений

- A26. Мнение аудитора распространяется на полный комплект финансовой отчетности, определенный требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Например, в соответствии со многими концепциями общего назначения финансовая отчетность может включать: отчет о финансовом положении, отчет о совокупном доходе, отчет об изменениях в капитале, отчет о движении денежных средств и соответствующие примечания, которые обычно включают краткий обзор основных положений учетной политики и прочую пояснительную информацию. В некоторых юрисдикциях дополнительная информация также может считаться неотъемлемой частью финансовой отчетности.
- A27. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, мнение аудитора должно содержать его заявление о том, что финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях (или дает правдивое и достоверное представление) те сведения (или о тех сведениях), которые должны быть представлены в финансовой отчетности. Например, если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с МСФО, этими сведениями являются *финансовое положение организации на конец периода, а также финансовые результаты и движение денежных средств организации за период, закончившийся на указанную дату*. Следовательно, слова [...] в пункте 25 и других разделах настоящего стандарта должны быть заменены словами, выделенными курсивом в предыдущем предложении, если применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются МСФО, или, в случае другой применимой концепции подготовки финансовой отчетности, словами, описывающими сведения, которые должны быть представлены в финансовой отчетности.

Описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности и того, как она может повлиять на мнение аудитора

- A28. Указание применимой концепции подготовки финансовой отчетности при выражении мнения аудитора предназначено для информирования пользователей аудиторского заключения о контексте, в котором выражено мнение аудитора; оно не предназначено для ограничения оценки, требуемой в пункте 14. Применимая концепция подготовки финансовой отчетности определяется при помощи следующих формулировок:

«...в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности» или

«...в соответствии с принципами бухгалтерского учета, общепринятыми в юрисдикции Х...».

- A29. Если применимая концепция подготовки финансовой отчетности включает стандарты финансовой отчетности и требования законов или нормативных актов, концепция определяется при помощи таких формулировок, как «...в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и требованиями Закона о корпорациях юрисдикции Х». В МСА 210 рассматриваются обстоятельства, при которых существуют противоречия между стандартами финансовой отчетности и законодательными или нормативными требованиями²⁷
- A30. Как указано в пункте A13, финансовая отчетность может быть подготовлена в соответствии с двумя концепциями подготовки финансовой отчетности, что означает, что обе концепции являются применимыми концепциями подготовки финансовой отчетности. Следовательно, при формировании мнения аудитора каждая концепция рассматривается отдельно, а мнение аудитора в соответствии с пунктами 25–27 относится к обеим концепциям, как указано ниже:
- (a) если финансовая отчетность соответствует требованиям каждой из концепций подготовки в отдельности, выражаются два мнения: мнение о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с одной из применимых концепций подготовки финансовой отчетности (например, в соответствии с национальной концепцией), и мнение о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с другой применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (например, в соответствии с МСФО). Эти мнения могут быть выражены в отдельности или в одном предложении (например, следующим образом: финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях [...] в соответствии с принципами бухгалтерского учета, общепринятыми в Юрисдикции Х, и Международными стандартами финансовой отчетности);
 - (b) если финансовая отчетность соответствует одной из концепций, но не соответствует другой концепции, может быть выражено немодифицированное мнение о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с одной концепцией (например, в соответствии с национальной концепцией), но при этом может быть выражено модифицированное мнение относительно другой концепции (например, МСФО) в соответствии с МСА 705 (пересмотренным).
- A31. Как указано в пункте A15, в финансовой отчетности может содержаться заявление о ее соответствии применимой концепции подготовки финансовой отчетности и, кроме того, может раскрываться степень ее соответствия другой концепции подготовки финансовой отчетности. Мнение аудитора распространяется на данную дополнительную информацию, если невозможно со всей очевидностью разграничить ее и проаудированную финансовую отчетность (см. пункты 53–54 и соответствующее руководство по применению, пункты A78–A84). Следовательно:
- (a) если раскрытие информации в отношении соответствия другой концепции вводит в заблуждение, то в соответствии с МСА 705 (пересмотренным) выражается модифицированное мнение;
 - (b) если такое раскрытие информации не вводит в заблуждение, но аудитор считает, что оно имеет настолько большое значение, что является основополагающим для понимания финансовой отчетности ее пользователями, то в соответствии с МСА 706 (пересмотренным) добавляется раздел «Важные обстоятельства», привлекающий внимание пользователя к данному раскрытию информации.

Основание для выражения мнения (см. пункт 28)

- A32. Раздел «Основание для выражения мнения» содержит важные данные о контексте мнения аудитора. В связи с этим настоящий стандарт требует, чтобы раздел «Основание для выражения мнения» был расположен в аудиторском заключении непосредственно после раздела «Мнение».
- A33. Указание используемых стандартов должно показать пользователям аудиторского заключения, что аудит проводился в соответствии с установленными стандартами.

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

- A34. Указание юрисдикции происхождения соответствующих этических требований повышает прозрачность требований, относящихся к конкретному аудиторскому заданию. В МСА 200 разъясняется, что соответствующие этические требования обычно включают положения частей А и Б Кодекса СМСЭБ, относящихся к аудиту финансовой отчетности, а также более строгие национальные требования.²⁸ Когда

²⁷ МСА 210, пункт 18.

²⁸ МСА 200, пункт A16.

соответствующие этические требования включают требования Кодекса СМСЭБ, заявление может также содержать ссылку на Кодекс СМСЭБ. Если все этические требования, применимые к конкретному аудиту, представляют собой требования Кодекса СМСЭБ, указание юрисдикции происхождения в заявлении не является обязательным.

- A35. В некоторых юрисдикциях соответствующие этические требования могут содержаться в нескольких различных источниках, таких как кодекс или кодексы этики, дополнительные правила и требования в рамках закона или нормативного акта. Если требования независимости и другие этические требования содержатся в ограниченном количестве источников, аудитор может принять решение указать название соответствующего источника или источников (например, название кодекса, правила или нормативного акта, применимых в данной юрисдикции) или может дать ссылку на термин, который одинаково понятен всем и надлежащим образом обобщает эти источники (например, требования независимости для аудита частных организаций в юрисдикции X).
- A36. Закон или нормативный акт, национальные стандарты аудита или условия аудиторского задания могут требовать от аудитора представления в аудиторском заключении более конкретной информации об источниках соответствующих этических требований, в том числе касающихся независимости, которые применимы к аудиту финансовой отчетности.
- A37. При определении надлежащего объема информации, которую необходимо включить в аудиторское заключение, когда существует несколько источников соответствующих этических требований, применимых к аудиту финансовой отчетности, важно учесть необходимость соблюдения баланса между прозрачностью и риском того, что понимание прочей полезной информации в аудиторском заключении будет затруднено.

Особенности аудита группы

- A38. При проведении аудита группы в случае наличия нескольких источников соответствующих этических требований, в том числе касающихся независимости, ссылка в аудиторском заключении на юрисдикцию обычно относится к соответствующим этическим требованиям, применимым к команде аудитора группы. Это объясняется тем, что в случае аудита группы на аудиторов компонентов распространяются этические требования, применимые к аудиту группы.²⁹
- A39. Настоящий стандарт не устанавливает конкретных требований независимости или этических требований для аудиторов, включая аудиторов компонентов, и поэтому не расширяет и не отменяет каким-либо иным образом требования Кодекса СМСЭБ или иные этические требования, которые распространяются на команду аудитора группы. Настоящий стандарт также не требует, чтобы на аудитора компонента во всех случаях распространялись те же конкретные требования независимости, которые распространяются на команду аудитора группы. В результате соответствующие этические требования, в том числе относящиеся к независимости, применительно к аудиту группы, могут оказаться сложными. МСА 600³⁰ содержит указания для аудиторов, выполняющих работу в отношении финансовой информации компонента в случае аудита группы, включая ситуации, когда аудитор компонента не отвечает требованиям независимости, применимым к аудиту группы.

Ключевые вопросы аудита (см. пункт 31)

- A40. Закон или нормативный акт могут содержать требование об информировании о ключевых вопросах аудита в случае аудита организаций, не являющихся организациями, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, например организаций, которые в этом законе или нормативном акте характеризуются как общественно значимые организации.
- A41. Аудитор может также принять решение об информировании о ключевых вопросах аудита в отношении других организаций, включая организации, которые могут быть общественно значимыми, например, в связи с многочисленностью или разнообразием заинтересованных лиц или с учетом характера и размеров бизнеса. Примерами таких организаций могут быть финансовые институты (такие как банки, страховые организации и пенсионные фонды), а также другие организации, в частности благотворительные.
- A42. МСА 210³¹ требует, чтобы аудитор согласовывал условия аудиторского задания с руководством организации и лицами, отвечающими за корпоративное управление, в зависимости от обстоятельств, и разъясняет, что функции руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, при согласовании

²⁹ МСА 600, пункт A37.

³⁰ МСА 600, пункты 19–20.

³¹ МСА 210, пункты 9 и A22.

условий аудиторского задания зависят от структуры управления организацией и применимых закона или нормативного акта. МСА 210³² также требует, чтобы письмо-соглашение об условиях задания или письменная договоренность в другой подходящей форме включали ссылку на ожидаемую форму или содержание всех отчетов и заключений, которые должны быть выпущены аудитором. В тех случаях, когда от аудитора не требуется информировать о ключевых вопросах аудита, МСА 210³³ разъясняет, что, возможно, будет целесообразно, если в условиях аудиторского задания аудитор укажет на возможность информирования о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении, а в некоторых юрисдикциях аудитору может быть необходимо дать такое указание в условиях аудиторского задания, чтобы сохранить возможность сделать это.

Особенности организаций государственного сектора

А43. Организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, редко относятся к организациям государственного сектора. Однако организации государственного сектора могут быть значимыми в связи с их размерами, сложностью или общественной значимостью. В таких случаях в соответствии с требованиями закона или нормативного акта аудитор организации государственного сектора может быть обязан сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении или он может принять решение сделать это по другим причинам.

Ответственность за финансовую отчетность (см. пункты 33–34)

А44. В МСА 200³⁴ разъясняется основополагающее допущение, относящееся к ответственности руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, исходя из которого проводится аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, принимают ответственность за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая в соответствующих случаях ее достоверное представление. Руководство также принимает на себя ответственность за систему внутреннего контроля, которую оно считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок. Описание ответственности руководства в аудиторском заключении включает ссылку на оба вида ответственности, поскольку это помогает объяснить пользователям основополагающее допущение, исходя из которого проводится аудит. МСА 260 (пересмотренный) использует термин «лица, отвечающие за корпоративное управление» для описания лица (лиц) или организации (организаций), в обязанности которых входит осуществление надзора за организацией, и приводит информацию о различных вариантах структуры корпоративного управления в различных юрисдикциях и организациях.

А45. Могут возникнуть обстоятельства, при которых аудитору надлежит добавить к описанию ответственности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, как указано в пунктах 34–35, информацию, отражающую дополнительные обязанности, которые относятся к подготовке финансовой отчетности в контексте конкретной юрисдикции или специфики организации.

А46. МСА 210³⁵ требует, чтобы аудитор согласовал ответственность руководства в письме-соглашении об условиях задания или в письменной договоренности другой подходящей формы. МСА 210 предусматривает некоторую гибкость в этих вопросах, объясняя, что если закон или нормативный акт устанавливают ответственность руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, за подготовку финансовой отчетности, то аудитор может решить, что закон или нормативный акт включает обязанности, которые, по суждению аудитора, равноценны по своей сути обязанностям, изложенным в МСА 210. Для таких равноценных обязанностей аудитор может использовать формулировку данного закона или нормативного акта для их описания в письме-соглашении об условиях задания или письменной договоренности другой подходящей формы. В таких случаях эта формулировка может также использоваться в аудиторском заключении для описания ответственности руководства, как того требует пункт 34(а) настоящего стандарта. В других обстоятельствах, включая те, в которых аудитор решает не использовать формулировку закона или нормативного акта, включенную в письмо-соглашение об условиях задания, используется формулировка пункта 34(а) настоящего стандарта. В дополнение к включению описания ответственности руководства в аудиторское заключение, как того требует пункт 34, аудитор также может сослаться на более детальное описание этой ответственности, включив ссылку на источник,

³² МСА 210, пункт 10.

³³ МСА 210, пункт 25.

³⁴ МСА 200, пункт 13(j).

³⁵ МСА 210, пункты 6(b)(i)–(ii).

из которого может быть получена такая информация (например, годовой отчет организации или сайт соответствующего уполномоченного органа).

- A47. В некоторых юрисдикциях закон или нормативный акт, регламентирующие обязанности руководства, могут содержать конкретную ссылку на ответственность за качество бухгалтерских регистров и счетов или системы учета в целом. Так как бухгалтерские регистры, счета и системы являются неотъемлемой частью системы внутреннего контроля (в соответствии с определением в МСА 315 (пересмотренном)³⁶), описания в МСА 210 и в пункте 34 не дают специальных ссылок на них.
- A48. В Приложении к настоящему стандарту приведены примеры того, как были бы применены требования пункта 34(b), когда применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются МСФО. Если в качестве применимой концепции подготовки финансовой отчетности используется концепция, отличная от МСФО, примеры заключений, приведенных в Приложении к настоящему стандарту, могут потребовать адаптации для отражения применения других концепций подготовки финансовой отчетности в этих обстоятельствах.

Надзор за составлением финансовой отчетности (см. пункт 35)

- A49. Если некоторые (но не все) лица, участвующие в осуществлении надзора за составлением финансовой отчетности, также участвуют в подготовке финансовой отчетности, то описание, как того требует пункт 35 настоящего стандарта, вероятно, необходимо будет изменить, чтобы надлежащим образом отразить конкретные обстоятельства организации. Когда за надзор над составлением финансовой отчетности и за подготовку финансовой отчетности отвечают одни и те же лица, ссылка на ответственность за надзор не требуется.

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности (см. пункты 37–40)

- A50. Описание ответственности аудитора в соответствии с требованиями пунктов 37–40 настоящего стандарта может быть изменено для отражения специфики организации, например, когда аудиторское заключение относится к консолидированной финансовой отчетности. Пример 2 в Приложении к настоящему стандарту демонстрирует то, как это может быть сделано.

Цели аудитора (см. пункт 38(a))

- A51. В аудиторском заключении разъясняется, что цель аудитора – получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и выпустить аудиторское заключение, включающее аудиторское мнение. Эта цель отличается от ответственности руководства за подготовку финансовой отчетности.

Описание существенности (см. пункт 38(c))

- A52. В Приложении к настоящему стандарту приведены примеры того, как было бы применено требование пункта 38(c) о предоставлении описания существенности, когда применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются МСФО. Если в качестве применимой концепции подготовки финансовой отчетности используется концепция, отличная от МСФО, примеры заключений, представленных в Приложении к настоящему стандарту, могут потребовать адаптации для отражения применения других концепций подготовки финансовой отчетности в этих обстоятельствах.

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

- A53. Аудитор может также счесть необходимым предоставить дополнительную информацию при описании ответственности аудитора в дополнение к информации, которая необходима в соответствии с пунктом 40 (c). Например, аудитор может дать ссылку на требования пункта 9 МСА 701, чтобы определить вопросы, потребовавшие значительного внимания аудитора при проведении аудита, с учетом следующих факторов: областей повышенного оцененного риска существенного искажения или значительных рисков, выявленных в соответствии с МСА 315 (пересмотренным); значимых суждений аудитора в отношении областей финансовой отчетности, потребовавших значимых суждений руководства, включая оценочные значения, в отношении которых была выявлена высокая степень неопределенности; воздействия на аудит значительных событий или операций, имевших место в течение периода.

³⁶ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт 4(c).

Место отражения описания ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности (см. пункты 41, 50(j))

A54. Включение информации, которая необходима в соответствии с пунктами 39-40 настоящего стандарта, в приложение к аудиторскому заключению или предоставление ссылки на сайт соответствующего уполномоченного органа, на котором размещена такая информация, если закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают сделать это, может оказаться полезным для оптимизации содержания аудиторского заключения. Однако в связи с тем, что описание ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности содержит информацию, которая необходима для подтверждения ожиданий пользователей отчетности в отношении аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, в аудиторское заключение необходимо включить ссылку, указывающую, где можно получить такую информацию.

Расположение в приложении (см. пункты 41(b), 50(j))

A55. Пункт 41 разрешает аудитору включать заявления, необходимые в соответствии с пунктами 39-40 и описывающие ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности, в приложение к аудиторскому заключению, если в тексте аудиторского заключения присутствует надлежащая ссылка на расположение приложения. Ниже приводится пример того, каким образом может быть представлена такая ссылка в аудиторском заключении:

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой консолидированной финансовой отчетности.

Дальнейшее описание нашей ответственности за аудит финансовой отчетности включено в Приложение X к данному аудиторскому заключению. Это описание, представленное на *[укажите номер страницы или другую ссылку на расположение описания]*, является частью нашего аудиторского заключения.

Ссылка на сайт соответствующего уполномоченного органа (см. пункты 41(c), 42)

A56. Пункт 41 разъясняет, что аудитор может давать ссылку на описание ответственности аудитора, размещенное на сайте соответствующего уполномоченного органа, только если закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают сделать это. Информация на сайте, включенная в аудиторское заключение путем указания конкретной ссылки на место на сайте, где можно найти такую информацию, может описывать работу аудитора или аудит в соответствии с Международными стандартами аудита более широко, но она не должна противоречить описанию, которое необходимо в соответствии с пунктами 39-40 настоящего стандарта. Это означает, что формулировки описания ответственности аудитора на сайте могут быть более детальными или могут описывать другие вопросы, относящиеся к аудиту финансовой отчетности, при условии, что такие формулировки отражают вопросы, описанные в пунктах 39-40, и не противоречат им.

A57. Соответствующим уполномоченным органом может быть разработчик национальных стандартов аудита, регулирующий орган или орган надзора за проведением аудита. Такие организации имеют все возможности для того, чтобы обеспечить точность, полноту и постоянную доступность стандартизированной информации. Аудитор не должен поддерживать такой сайт. Ниже приводится пример того, каким образом может быть представлена ссылка на сайт в аудиторском заключении:

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с

Международными стандартами аудита, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности.

Дальнейшее описание нашей ответственности за аудит финансовой отчетности представлено на сайте [*название организации*] по адресу [*ссылка на сайт*]. Это описание является частью нашего аудиторского заключения.

Обязанности по составлению других отчетов (см. пункты 43–45)

- A58. В некоторых юрисдикциях аудитор может иметь дополнительные обязанности, касающиеся предоставления отчетов в отношении других вопросов, помимо обязанностей аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита. Например, аудитора могут попросить подготовить отчет по определенным вопросам, если они привлекут его внимание в ходе аудита финансовой отчетности. В качестве альтернативы аудитор может попросить выполнить конкретные дополнительные процедуры и подготовить по ним отчет или выразить мнение по определенным вопросам, таким как качество бухгалтерских регистров и счетов, системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности или прочая информация. Стандарты аудита, принятые в определенной юрисдикции, часто содержат указания относительно конкретных дополнительных обязанностей аудитора по предоставлению других отчетов в данной юрисдикции.
- A59. В некоторых случаях соответствующие закон или нормативный акт могут потребовать от аудитора или разрешить ему указать эти дополнительные обязанности в аудиторском заключении о финансовой отчетности. В других случаях от аудитора могут потребовать или разрешить ему предоставить заключение в отношении этих обязанностей в отдельном отчете.
- A60. Пункты 43–45 настоящего стандарта разрешают совместное представление прочих обязанностей по предоставлению заключений и обязанностей аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита только в том случае, если они описывают одни и те же вопросы, а формулировки аудиторского заключения однозначно разграничивают прочие обязанности по предоставлению заключений и обязанности аудитора по предоставлению заключений в соответствии с Международными стандартами аудита. Такое однозначное разграничение может обусловить необходимость включения в аудиторское заключение ссылки на прочие обязанности по предоставлению заключений и указания на то, что эти обязанности выходят за рамки обязанностей, предусмотренных Международными стандартами аудита. В противном случае прочие обязанности по предоставлению заключений должны рассматриваться в отдельном разделе аудиторского заключения, озаглавленном «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» или имеющем другое название, соответствующее содержанию раздела. В таких случаях пункт 44 требует, чтобы аудитор включил описание обязанностей по предоставлению заключений в соответствии с Международными стандартами аудита в раздел, озаглавленный «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности».

Имя руководителя задания (см. пункт 46)

- A61. В соответствии с МСКК 1³⁷ аудиторская организация должна устанавливать политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что задания выполняются в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями. Независимо от этих требований МСКК 1 указание имени руководителя задания в аудиторском заключении имеет своей целью обеспечение для пользователей большей прозрачности аудиторского заключения о полном комплекте финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам.
- A62. Закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита могут требовать, чтобы в аудиторское заключение было включено имя руководителя задания, ответственного за проведение аудита, не являющегося аудитом полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. В соответствии с требованиями закона, нормативного акта или национальных стандартов аудита от аудитора может потребоваться или он может самостоятельно принять решение включить в аудиторское заключение, помимо указания имени

³⁷ МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг», пункт 32.

руководителя задания, дополнительную информацию о нем, например номер профессиональной лицензии руководителя задания, действующей в юрисдикции, в которой осуществляет свою деятельность аудитор.

- A63. В редких случаях аудитор может обнаружить информацию или столкнуться с ситуациями, указывающими на вероятность существования угрозы личной безопасности, которая, если информация о личности руководителя задания будет разглашена, может привести к причинению физического вреда руководителю задания, другим членам аудиторской группы или иным тесно связанным с ними лицам. При этом подобные угрозы не включают в себя, например, возникновение угрозы юридической ответственности или наложения юридических, регуляторных или профессиональных санкций. Дополнительная информация относительно вероятности и серьезности возникновения значительной угрозы личной безопасности может быть получена в процессе обсуждения обстоятельств, которые могут привести к причинению физического вреда, с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита могут устанавливать дополнительные требования, имеющие значение для определения возможности отказа от раскрытия информации об имени руководителя задания.

Подпись аудитора (см. пункт 47)

- A64. Подпись аудитора ставится либо от имени аудиторской организации, либо от имени аудитора, либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции. В некоторых юрисдикциях в дополнение к своей подписи аудитор может быть обязан указать в аудиторском заключении наличие у него квалификации профессионального бухгалтера или тот факт, что аудитор или аудиторская организация (в зависимости от обстоятельств) признаны соответствующим лицензирующим органом данной юрисдикции.
- A65. В некоторых случаях законом или нормативным актом может быть разрешено использование в аудиторском заключении электронной подписи.

Дата аудиторского заключения (см. пункт 49)

- A66. Дата аудиторского заключения информирует пользователей аудиторского заключения о том, что аудитор рассмотрел влияние событий и операций, о которых ему стало известно и которые имели место до этой даты. Ответственность аудитора в отношении событий и операций, имевших место после даты аудиторского заключения, описана в МСА 560.³⁸
- A67. Поскольку мнение аудитора выражается в отношении финансовой отчетности, а ответственность за подготовку финансовой отчетности несет руководство, аудитор не имеет возможности сделать вывод о том, что были получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, до тех пор, пока не получено доказательство того, что подготовлены все отчеты, входящие в состав финансовой отчетности, включая соответствующие примечания, и руководство признало свою ответственность за нее.
- A68. В некоторых юрисдикциях законом или нормативным актом устанавливаются лица или органы (например, директора), которые несут ответственность за принятие решения о том, что все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая соответствующие примечания, подготовлены, и регламентируется необходимый процесс утверждения. В таких случаях должно быть получено доказательство наличия такого утверждения до датирования заключения о финансовой отчетности. При этом в других юрисдикциях процесс утверждения не регламентируется законом или нормативным актом. В таких случаях для установления лиц или органов, наделенных полномочиями для принятия решения о том, что все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая соответствующие примечания, подготовлены, рассматриваются процедуры, выполняемые организацией в ходе подготовки и утверждения своей финансовой отчетности в рамках ее структуры руководства и корпоративного управления. В некоторых случаях законом или нормативным актом устанавливается момент в процессе подготовки финансовой отчетности, когда ожидается завершение аудита.
- A69. В некоторых юрисдикциях требуется окончательное утверждение финансовой отчетности акционерами до опубликования финансовой отчетности. В таких юрисдикциях для вывода аудитора о том, что были получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, окончательное утверждение акционерами не является обязательным. Для целей Международных стандартов аудита датой утверждения финансовой отчетности считается более ранняя из следующих дат: дата, на которую лица, наделенные необходимыми полномочиями, установили, что все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая соответствующие примечания, подготовлены, или дата, на которую лица, наделенные необходимыми полномочиями, подтвердили, что они приняли на себя ответственность за данную финансовую отчетность.

³⁸ МСА 560 «События после отчетной даты», пункты 10–17.

Аудиторское заключение, предусмотренное законом или нормативным актом (см. пункт 50)

А70. МСА 200 объясняет, что от аудитора может потребоваться выполнение законодательных или нормативных требований в дополнение к требованиям Международных стандартов аудита³⁹. Если различия между законодательными или нормативными требованиями и требованиями Международных стандартов аудита касаются только порядка изложения и формулировок аудиторского заключения и как минимум каждый из элементов, указанных в пунктах 50(а)–(о), включен в аудиторское заключение, такое аудиторское заключение может содержать ссылку на Международные стандарты аудита. В таких обстоятельствах считается, что требования, изложенные в пунктах 21–49, не включенные в пункты 50(а)–(о), не являются обязательными к применению, например требования к порядку расположения разделов «Мнение» и «Основание для выражения мнения».

А71. Если специальные требования конкретной юрисдикции не противоречат Международным стандартам аудита, принятие порядка изложения и формулировок в соответствии с требованиями пунктов 21–49 настоящего стандарта помогает пользователям аудиторского заключения с большей готовностью признать, что аудиторское заключение является заключением по результатам аудита, проведенного в соответствии с Международными стандартами аудита.

Информация, предоставляемая в соответствии с требованиями МСА 701 (см. пункт 50(h))

А72. Закон или нормативный акт могут потребовать от аудитора предоставления дополнительной информации о проведенном аудите, которая может включать информацию, предоставление которой соответствует целям МСА 701, или могут предписывать характер и объем информирования о таких вопросах.

А73. Международные стандарты аудита не имеют приоритета над законом или нормативным актом, регулирующими аудит финансовой отчетности. В тех случаях, когда применим МСА 701, ссылка на Международные стандарты аудита в аудиторском заключении может быть сделана, только если при применении закона или нормативного акта раздел, включения которого требует пункт 50(h) настоящего стандарта, не противоречит требованиям к составлению отчетов и заключений, изложенным в МСА 701. В таких обстоятельствах от аудитора может потребоваться изменение некоторых аспектов информирования о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении, необходимого в соответствии с МСА 701, например, следующим образом:

- путем изменения заголовка «Ключевые вопросы аудита», если закон или нормативный акт предписывают использование конкретного заголовка;
- путем разъяснения, почему информация, предоставление которой необходимо в соответствии с законом или нормативным актом, представлена в аудиторском заключении, например, с помощью ссылки на соответствующий закон или нормативный акт и путем описания того, каким образом эта информация связана с ключевыми вопросами аудита;
- если закон или нормативный акт предписывают характер и объем описания, то путем включения дополнительно предписанной информации для получения общего описания каждого ключевого вопроса аудита, соответствующего требованиям пункта 13 МСА 701.

А74. В МСА 210 рассматриваются обстоятельства, в которых закон или нормативный акт соответствующей юрисдикции предписывают порядок изложения или формулировки аудиторского заключения в терминах, значительно отличающихся от тех, которые требуются в соответствии с Международными стандартами аудита, в частности, применительно к аудиторскому мнению. В таких случаях МСА 210 требует, чтобы аудитор оценил следующее:

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

Если аудитор приходит к выводу о том, что дополнительное разъяснение в аудиторском заключении не может снизить вероятность неверной интерпретации, то в соответствии с МСА 210 он не должен принимать аудиторское задание, кроме случаев, когда этого требует закон или нормативный акт. Согласно МСА 210 аудит, проводимый в соответствии с таким законом или нормативным актом, не соответствует

³⁹ МСА 200, пункт 57.

требованиям Международных стандартов аудита. Следовательно, аудитор не включает в свое заключение ссылку на то, что аудит проводился в соответствии с Международными стандартами аудита.⁴⁰

Особенности организаций государственного сектора

A75. Аудиторы организаций государственного сектора также могут иметь возможность в соответствии с законом или нормативным актом предоставлять общедоступные отчеты и заключения по некоторым вопросам в рамках аудиторского заключения или в дополнительном отчете или заключении, которые могут включать информацию, соответствующую целям МСА 701. В таких обстоятельствах от аудитора может потребоваться изменение некоторых аспектов информирования о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении, которое необходимо в соответствии с МСА 701, или включение в аудиторское заключение описания вопроса, являющегося предметом дополнительного отчета или заключения.

Аудиторское заключение по результатам аудита, проведенного в соответствии со стандартами аудита определенной юрисдикции и Международными стандартами аудита (см. пункт 51)

A76. В аудиторском заключении аудитор может указать, что аудит проводился в соответствии с Международными стандартами аудита и национальными стандартами аудита, если в дополнение к соблюдению соответствующих национальных стандартов аудита он соблюдает все Международные стандарты аудита, применимые к данному аудиту⁴¹.

A77. Неуместно ссылаться и на Международные стандарты аудита, и на национальные стандарты аудита, если требования Международных стандартов аудита и национальных стандартов аудита противоречат друг другу, что может привести к тому, что аудитор сформирует иное мнение или не включит раздел «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» в аудиторское заключение, что при определенных обстоятельствах требуется в соответствии с Международными стандартами аудита. В этом случае в аудиторское заключение включается ссылка только на те стандарты аудита (Международные стандарты аудита или национальные стандарты аудита), в соответствии с которыми оно было подготовлено.

Дополнительная информация, представляемая с финансовой отчетностью (см. пункты 53–54)

A78. При определенных обстоятельствах организация в соответствии с законом, нормативным актом или стандартами должна представить или добровольно представляет вместе с финансовой отчетностью дополнительную информацию, которая не является обязательной в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Например, дополнительная информация может быть представлена для более точного понимания пользователем применимой концепции подготовки финансовой отчетности или для пояснения конкретных статей финансовой отчетности. Такая информация, как правило, представляется в форме приложений или дополнительных примечаний.

A79. В пункте 53 настоящего стандарта разъясняется, что аудиторское мнение распространяется на дополнительную информацию, которая является неотъемлемой частью финансовой отчетности в силу ее характера и формы представления. Эта оценка является предметом профессионального суждения. Например:

- если в текст примечаний к финансовой отчетности включено пояснение или сверка того, насколько финансовая отчетность соответствует другой концепции подготовки финансовой отчетности, аудитор может счесть это дополнительной информацией, отличие которой от финансовой отчетности невозможно точно установить. Аудиторское мнение также распространяется на примечания или приложения, на которые дается перекрестная ссылка в финансовой отчетности;
- если дополнительный счет прибылей и убытков, раскрывающий информацию о конкретных элементах расходов, представляется как отдельная расшифровка, включенная в финансовую отчетность в качестве приложения, аудитор может счесть это дополнительной информацией, отличие которой от финансовой отчетности можно точно установить.

A80. Конкретная ссылка во вводной части аудиторского заключения на дополнительную информацию, на которую распространяется мнение аудитора, не является обязательной, если ссылка на примечания в описании отчетов, составляющих финансовую отчетность, в аудиторском заключении является достаточной.

⁴⁰ МСА 210, пункт 21.

⁴¹ МСА 200, пункт 58.

- A81. Закон или нормативный акт могут не содержать требований об обязательном проведении аудита дополнительной информации, и руководство может принять решение обратиться к аудитору с просьбой не включать дополнительную информацию в объем аудита финансовой отчетности.
- A82. Оценка аудитором того, представлена ли непроаудированная дополнительная информация таким образом, что создается впечатление, что на нее распространяется мнение аудитора, включает, например, определение того, где представлена эта информация относительно финансовой отчетности и любой проаудированной дополнительной информации и была ли она ясно обозначена как непроаудированная.
- A83. Руководство может изменить характер представления непроаудированной дополнительной информации, в отношении которой может создаться впечатление, что на нее распространяется аудиторское мнение, посредством, например:
- перемещения любых перекрестных ссылок из финансовой отчетности в непроаудированные дополнительные приложения или непроаудированные примечания, чтобы установить четкое разграничение между проаудированной и непроаудированной информацией;
 - размещения непроаудированной дополнительной информации за рамками финансовой отчетности или в случаях, когда это невозможно, как минимум размещения сгруппированных непроаудированных примечаний в конце необходимых примечаний к финансовой отчетности, с четким обозначением их как непроаудированных. Непроаудированные примечания, представленные вместе с проаудированными примечаниями, могут быть неверно интерпретированы как проаудированные.
- A84. Тот факт, что дополнительная информация не была проаудирована, не освобождает аудитора от обязанностей, изложенных в МСА 720 (пересмотренном).

Приложение

(см. пункт А19)

Примеры аудиторских заключений о финансовой отчетности

- Пример 1. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления.
- Пример 2. Аудиторское заключение о консолидированной финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления.
- Пример 3. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления (содержится ссылка на материал, размещенный на сайте соответствующего уполномоченного органа).
- Пример 4. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией соответствия общего назначения.

Пример 1. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.
- Соответствующие этические требования, применимые к данному аудиту, включают *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров* Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров, а также этические требования, относящиеся к аудиту в данной юрисдикции, и аудитор делает ссылку как на те, так и на другие требования.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил в ней существенных искажений.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности⁴²

Мнение

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

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

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «*Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с *Кодексом этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров* (Кодекс СМСЭБ) и этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и нами выполнены прочие этические обязанности в соответствии с этими требованиями и Кодексом СМСЭБ. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита консолидированной финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения по этим вопросам.

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

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

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

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность⁴³

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной финансовой отчетности в соответствии с МСФО⁴⁴ и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке финансовой отчетности руководство несет ответственность за оценку способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать Организацию, прекратить ее деятельность

⁴² Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

⁴³ В тексте данных примеров аудиторских заключений может потребоваться замена терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» другими терминами в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

⁴⁴ Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и за...».

или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность за надзор за подготовкой финансовой отчетности Организации.

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что консолидированная финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности.

Пункт 41(b) настоящего стандарта разъясняет, что представленный ниже затененный текст может быть размещен в приложении к аудиторскому заключению. Пункт 41(c) разъясняет, что в тех случаях, когда закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают это сделать, можно дать ссылку на официальный сайт соответствующего уполномоченного органа, содержащий описание ответственности аудитора, вместо того чтобы включать этот материал в аудиторское заключение, при условии что описание на официальном сайте отражает приведенное ниже описание ответственности аудитора и не противоречит ему.

В рамках аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, мы применяем профессиональное суждение и сохраняем профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита. Кроме того, мы выполняем следующее:

- выявляем и оцениваем риски существенного искажения консолидированной финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим аудиторские процедуры в ответ на эти риски; получаем аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;
- получаем понимание системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля Организации⁴⁵;
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством и соответствующего раскрытия информации;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем аудиторском заключении к соответствующему раскрытию информации в консолидированной финансовой отчетности или, если такое раскрытие информации является ненадлежащим, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- проводим оценку представления консолидированной финансовой отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.

Мы осуществляем информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита, а также о существенных

⁴⁵ Данное предложение будет изменено соответствующим образом в том случае, когда аудитор также обязан выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности.

замечаниях по результатам аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.

Мы также предоставляем лицам, отвечающим за корпоративное управление, заявление, в котором указывается, что мы соблюдали все соответствующие этические требования в отношении независимости и информировали этих лиц обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно считать оказывающими влияние на независимость аудитора, а в необходимых случаях – о соответствующих мерах предосторожности.

Из тех вопросов, которые мы довели до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, мы определяем вопросы, которые были наиболее значимыми для аудита консолидированной финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, являются ключевыми вопросами аудита. Мы описываем эти вопросы в нашем аудиторском заключении, кроме случаев, когда публичное раскрытие информации об этих вопросах запрещено законом или нормативным актом или когда в крайне редких случаях мы приходим к выводу о том, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в нашем заключении, так как можно обоснованно предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Форма и содержание данного раздела аудиторского заключения будут зависеть от характера прочих обязанностей аудитора по предоставлению заключений и отчетов, предписанных законом, нормативным актом или национальными стандартами аудита. Вопросы, описание которых предусмотрено другими законами, нормативными актами или национальными стандартами аудита (именуемые далее «прочими обязанностями по предоставлению информации»), должны рассматриваться в этом разделе, кроме случаев, когда прочие обязанности по предоставлению информации относятся к тем же темам, которые представлены в рамках обязанностей по предоставлению заключений и отчетов, предусмотренных требованиями Международных стандартов аудита в составе раздела «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности». Заключения и отчеты, предоставляемые в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями, отражающие те же темы, которые предусмотрены положениями Международных стандартов аудита, могут быть объединены (то есть включены под соответствующими заголовками в раздел «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности») при условии, что формулировки аудиторского заключения четко различают такие прочие обязанности по предоставлению информации и формулировки, вытекающие из требований Международных стандартов аудита, при условии существования таких требований.]

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

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

[Адрес аудитора]

[Дата]

Пример 2. Аудиторское заключение о консолидированной финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта консолидированной финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит является аудитом группы, включающей организацию и ее дочерние структуры (то есть применяется МСА 600).
- Консолидированная финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.
- *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров* Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров включает все соответствующие этические требования, применимые к данному аудиту.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил в ней существенных искажений.
- Лица, ответственные за надзор за составлением консолидированной финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку консолидированной финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности⁴⁶

Мнение

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

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

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Группе в соответствии с *Кодексом этики профессиональных бухгалтеров* Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), и

⁴⁶ Подзаголовок «Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

нами выполнены прочие этические обязанности в соответствии с Кодексом СМСЭБ. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита консолидированной финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах.

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

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

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

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за консолидированную финансовую отчетность⁴⁷

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО⁴⁸ и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки консолидированной финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке консолидированной финансовой отчетности руководство несет ответственность за оценку способности Группы продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать Группу, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность за надзор за подготовкой финансовой отчетности Группы.

Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности.

Пункт 41(b) настоящего стандарта разъясняет, что представленный ниже затененный текст может быть размещен в приложении к аудиторскому заключению. Пункт 41(c) разъясняет, что в тех случаях, когда закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают это сделать, можно дать ссылку на официальный сайт соответствующего уполномоченного органа, содержащий описание ответственности аудитора, вместо того чтобы включать этот материал в аудиторское заключение, при условии что описание на официальном сайте отражает приведенное ниже описание ответственности аудитора и не противоречит ему.

В рамках аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, мы применяем профессиональное суждение и сохраняем профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита. Кроме того, мы выполняем следующее:

⁴⁷ Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

⁴⁸ Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и за...».

- 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 Группы⁴⁹;
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством и соответствующего раскрытия информации;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности Группы продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем аудиторском заключении к соответствующему раскрытию информации в финансовой отчетности или, если такое раскрытие информации является ненадлежащим, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Группа утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- проводим оценку представления финансовой отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление;
- получаем достаточные надлежащие аудиторские доказательства, относящиеся к финансовой информации организаций или деятельности внутри Группы, чтобы выразить мнение о консолидированной финансовой отчетности. Мы отвечаем за руководство, контроль и проведение аудита Группы. Мы остаемся полностью ответственными за наше аудиторское мнение.

Мы осуществляем информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита, а также о существенных замечаниях по результатам аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.

Мы также предоставляем лицам, отвечающим за корпоративное управление, заявление о том, что мы соблюдали все соответствующие этические требования в отношении независимости и информировали этих лиц обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно считать оказывающими влияние на независимость аудитора, а в необходимых случаях – о соответствующих мерах предосторожности.

Из тех вопросов, которые мы довели до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, мы определяем вопросы, которые были наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, являются ключевыми вопросами аудита. Мы описываем эти вопросы в нашем аудиторском заключении, кроме случаев, когда публичное раскрытие информации об этих вопросах запрещено законом или нормативным актом или когда в крайне редких случаях мы приходим к выводу о том, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в нашем заключении, так как можно обоснованно предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Форма и содержание данного раздела аудиторского заключения будут зависеть от характера прочих обязанностей аудитора по предоставлению заключений и отчетов, предписанных законом, нормативным актом или национальными стандартами аудита. Вопросы, описание которых предусмотрено другими законами, нормативными актами или национальными стандартами аудита (именуемые далее «прочими обязанностями по предоставлению информации»), должны

⁴⁹ Данное предложение будет изменено соответствующим образом в том случае, когда аудитор также обязан выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности.

рассматриваться в этом разделе, кроме случаев, когда прочие обязанности по предоставлению информации относятся к тем же темам, которые представлены в рамках обязанностей по предоставлению заключений и отчетов, предусмотренных требованиями Международных стандартов аудита в составе раздела «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности». Заключения и отчеты, предоставляемые в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями, отражающие те же темы, которые предусмотрены положениями Международных стандартов аудита, могут быть объединены (то есть включены под соответствующими заголовками в раздел «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности») при условии, что формулировки аудиторского заключения четко различают такие прочие обязанности по предоставлению информации и формулировки, вытекающие из требований Международных стандартов аудита, при условии существования таких требований.]

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

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

[Адрес аудитора]

[Дата]

Пример 3. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления

Для целей данного примера аудиторское заключение предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- От аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он не принял решение сделать это по каким-либо иным причинам.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил в ней существенных искажений.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- Аудитор не имеет обязанностей по составлению других отчетов, предусмотренных местным законодательством.
- Аудитор принял решение дать ссылку на описание ответственности аудитора на сайте соответствующего уполномоченного органа.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Мнение

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

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

Основание для выражения мнения

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

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

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

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность⁵⁰

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной финансовой отчетности в соответствии с МСФО⁵¹ и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке финансовой отчетности руководство несет ответственность за оценку способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать Организацию, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность за надзор за подготовкой финансовой отчетности Организации.

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности.

Дальнейшее описание ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности представлено на сайте [название организации] по адресу [ссылка на сайт]. Это описание является частью нашего аудиторского заключения.

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

[Адрес аудитора]

[Дата]

⁵⁰ Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

⁵¹ Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и за...».

Пример 4. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией соответствия общего назначения

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Представление финансовой отчетности необходимо в соответствии с требованиями закона или нормативного акта. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности (закон XYZ) юрисдикции X (то есть концепцией подготовки финансовой отчетности, включающей требования закона или нормативного акта, с целью удовлетворения общих информационных потребностей широкого круга пользователей, но не являющейся концепцией достоверного представления).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- От аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он не принял решение сделать это по каким-либо иным причинам.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявил в ней существенных искажений.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- Аудитор не имеет обязанностей по составлению других отчетов, предусмотренных местным законодательством.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Надлежащий адресат]

Мнение

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

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность Организации подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с законом XYZ юрисдикции X.

Основание для выражения мнения

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

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

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

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность⁵²

Руководство несет ответственность за подготовку указанной финансовой отчетности в соответствии с законом XYZ юрисдикции X⁵³ и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке финансовой отчетности руководство несет ответственность за оценку способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать Организацию, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность за надзор за подготовкой финансовой отчетности Организации.

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности.

Пункт 41(b) настоящего стандарта разъясняет, что представленный ниже затененный текст может быть размещен в приложении к аудиторскому заключению. Пункт 41(c) разъясняет, что в тех случаях, когда закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают это сделать, можно дать ссылку на официальный сайт соответствующего уполномоченного органа, содержащий описание ответственности аудитора, вместо того чтобы включать этот материал в аудиторское заключение, при условии что описание на официальном сайте отражает приведенное ниже описание ответственности аудитора и не противоречит ему.

В рамках аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, мы применяем профессиональное суждение и сохраняем профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита. Кроме того, мы выполняем следующее:

- выявляем и оцениваем риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим аудиторские процедуры в ответ на эти риски; получаем аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;
- получаем понимание системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля Организации;⁵⁴
- 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

⁵² Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

⁵³ Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и за...».

⁵⁴ Данное предложение будет изменено соответствующим образом в том случае, когда аудитор также обязан выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности.

значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем аудиторском заключении к соответствующему раскрытию информации в финансовой отчетности или, если такое раскрытие информации является ненадлежащим, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;

Мы осуществляем информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита, а также о существенных замечаниях по результатам аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.

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

[Адрес аудитора]

[Дата]

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 701 ИНФОРМИРОВАНИЕ О КЛЮЧЕВЫХ ВОПРОСАХ АУДИТА В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ

Международный стандарт аудита (МСА) 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по информированию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении. Он предназначен для того, чтобы регламентировать суждение аудитора относительно того, о чем следует информировать в аудиторском заключении, а также форму и содержание такой информации.
2. Целью информирования о ключевых вопросах аудита является повышение информационной ценности аудиторского заключения путем обеспечения большей прозрачности проведенного аудита. Информирование о ключевых вопросах аудита предоставляет дополнительную информацию предполагаемым пользователям финансовой отчетности («предполагаемые пользователи»), чтобы помочь им понять те вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период. Информирование о ключевых вопросах аудита также может быть полезно для изучения предполагаемыми пользователями организации и областей проаудированной финансовой отчетности, в которых применялись значимые суждения руководства (см. пункты А1–А4).
3. Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении также может предоставить предполагаемым пользователям основу для дальнейшего взаимодействия с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, по определенным вопросам, относящимся к организации, проаудированной финансовой отчетности или проведенному аудиту.
4. Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении осуществляется в контексте сформированного аудиторского мнения о финансовой отчетности в целом. Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении не подменяет:
 - (a) информацию, раскрываемую руководством в финансовой отчетности согласно требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности или в иных случаях необходимую для обеспечения достоверного представления;
 - (b) выражение аудитором модифицированного мнения, когда оно требуется в связи с обстоятельствами конкретного аудиторского задания в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)¹;
 - (c) представление информации согласно МСА 570 (пересмотренному)² в случаях, когда имеется существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность; а также
 - (d) не является отдельным мнением, выраженным по отдельно взятым вопросам (см. пункты А5–А8).

¹ МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

² МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности», пункты 22–23.

5. Настоящий МСА применяется к аудиту полных комплектов финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и в обстоятельствах, когда аудитор принимает решение проинформировать о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении. Кроме того, настоящий МСА применяется к аудиту полных комплектов финансовой отчетности общего назначения иных общественно значимых организаций, указанных в части 1 статьи 5.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (за исключением организаций, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых включается в проспект ценных бумаг).³ Настоящий стандарт также применяется в случаях, когда аудитор обязан сообщить информацию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении в соответствии с законом или нормативным актом.⁴ Однако МСА 705 (пересмотренный)⁵ запрещает аудитору информировать о ключевых вопросах аудита в обстоятельствах, когда аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности, кроме случаев, когда такое информирование требуется в соответствии с законом или нормативным актом.

Дата вступления в силу

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

Цели

7. Цель аудитора состоит в том, чтобы определить ключевые вопросы аудита и, сформировав мнение о финансовой отчетности, проинформировать об этих вопросах, описав их в аудиторском заключении.

Определение

8. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения: ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период. Ключевые вопросы аудита выбираются из числа вопросов, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Требования

Определение ключевых вопросов аудита

9. Аудитор должен определить из числа вопросов, которые были доверены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, те вопросы, которые требовали особого внимания аудитора при проведении аудита. Определяя такие вопросы, аудитор должен учитывать следующее (см. пункты А9–А18):
- (а) области повышенного оцененного риска существенного искажения отчетности или значительных рисков, выявленных согласно МСА 315 (пересмотренному)⁶ (см. пункты А19–А22);
 - (б) значимые суждения аудитора в отношении областей финансовой отчетности, требующих применения значимых суждений руководства, включая оценочные значения, которые определены как имеющие высокий уровень неопределенности оценки (см. пункты А23–А24);
 - (в) влияние на аудит значительных событий или операций, имевших место в течение периода (см. пункты А25–А26).
10. Аудитор решает, какие из вопросов, определенных согласно пункту 9, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, представляют собой ключевые вопросы аудита (см. пункты А9–А11, А27–А30).

Информирование о ключевых вопросах аудита

11. Аудитор должен описать каждый ключевой вопрос аудита, используя соответствующий подзаголовок, в отдельном разделе аудиторского заключения под названием «Ключевые вопросы аудита», кроме случаев, когда применяются обстоятельства, указанные в пунктах 14 или 15. Вводная формулировка в данном разделе аудиторского заключения должна содержать следующие утверждения:

³ Данное предложение введено в Российской Федерации.

⁴ МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункты 30–31.

⁵ МСА 705 (пересмотренный), пункт 29.

⁶ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

- (a) ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности [за текущий период];
- (b) эти вопросы были рассмотрены в контексте аудита финансовой отчетности в целом и при формировании мнения аудитора об этой отчетности, и аудитор не выражает отдельного мнения по этим вопросам (см. пункты А31–А33).

Ключевые вопросы аудита не заменяют собой модифицированного мнения

12. Аудитор не должен информировать о вопросе в разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения в том случае, когда он обязан выразить модифицированное мнение в соответствии с МСА 705 (пересмотренным) в результате рассмотрения этого вопроса (см. пункт А5).

Описание отдельных ключевых вопросов аудита

13. Описание каждого ключевого вопроса аудита в разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения должно включать ссылку на соответствующую информацию, раскрытую в финансовой отчетности, если такая имеется, и указывать на следующее (см. пункты А34–А41):
 - (a) почему вопрос был рассмотрен как наиболее значимый для аудита и, следовательно, был определен как ключевой вопрос аудита (см. пункты А42–А45);
 - (b) как вопрос был изучен в ходе аудита (см. пункты А46–А51).

Обстоятельства, при которых информация о вопросе, определенном как ключевой вопрос аудита, не сообщается в аудиторском заключении

14. Аудитор должен описать каждый ключевой вопрос аудита в аудиторском заключении, кроме случаев, когда (см. пункты А53–А56):
 - (a) публичное раскрытие вопроса запрещено законом или нормативным актом (см. пункт А52) или
 - (b) в крайне редких случаях аудитор определяет, что не следует информировать о вопросе в аудиторском заключении, так как имеется достаточное основание, чтобы предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения. Это положение не применяется, если организация публично раскрыла информацию о данном вопросе.

Взаимосвязь между описанием ключевых вопросов аудита и прочими элементами, подлежащими включению в аудиторское заключение

15. Вопрос, который приводит к выражению модифицированного мнения в соответствии с МСА 705 (пересмотренным), или существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность, согласно МСА 570 (пересмотренному) по своему характеру являются ключевыми вопросами аудита. Однако в данных обстоятельствах эти вопросы не должны быть описаны в разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения и требования пунктов 13–14 не применяются. Вместо этого аудитор должен:
 - (a) изложить этот вопрос или вопросы в соответствии с применимыми МСА;
 - (b) включить в раздел «Ключевые вопросы аудита» ссылку на разделы «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» или «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» (см. пункты А6–А7).

Форма и содержание раздела «Ключевые вопросы аудита» в случае иных обстоятельств

16. Если, в зависимости от фактов и обстоятельств организации и аудита, аудитор определяет, что ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить, отсутствуют или что единственными ключевыми вопросами аудита, информация о которых сообщается, являются вопросы, указанные в пункте 15, аудитор должен включить утверждение об этом факте в отдельный раздел аудиторского заключения под заголовком «Ключевые вопросы аудита» (см. пункты А57–А59).

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

17. Аудитор должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление:
 - (a) о вопросах, которые он определил как ключевые вопросы аудита, или

- (b) если применимо, в зависимости от конкретных фактов и обстоятельств организации и аудита, об определении аудитором того, что ключевые вопросы аудита, информацию о которых следует сообщить в аудиторском заключении, отсутствуют (см. пункты А60–А63).

Документация

18. Аудитор должен отразить в аудиторской документации⁷ (см. пункт А64):
- (a) вопросы, которые требовали его значительного внимания, как определено в соответствии с пунктом 9, и обоснование определения аудитором того, являются ли все эти вопросы ключевыми вопросами аудита в соответствии с пунктом 10 или нет;
 - (b) если применимо, обоснование определения аудитором того, что ключевые вопросы, о которых необходимо проинформировать в аудиторском заключении, отсутствуют или что единственными ключевыми вопросами аудита, о которых следует проинформировать, являются вопросы, указанные в пункте 15;
 - (c) если применимо, обоснование решения аудитора не информировать о вопросе, который был определен как ключевой вопрос аудита, в аудиторском заключении.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта (см. пункт 2)

- A1. Значимость можно определить как относительную важность вопроса с учетом контекста. Суждение о значимости обстоятельства выносит аудитор с учетом контекста, в котором данный вопрос рассматривается. Значимость может рассматриваться в контексте качественных и количественных факторов, таких как относительная величина, характер и влияние на предмет задания, а также выраженные в явной форме интересы предполагаемых пользователей или получателей заключения. Это предполагает объективный анализ фактов и обстоятельств, включая характер и объем информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление.
- A2. Пользователями финансовой отчетности выражен интерес к тем вопросам, которые аудитор наиболее детально обсуждал с лицами, отвечающими за корпоративное управление, в рамках двустороннего информационного взаимодействия в соответствии с МСА 260 (пересмотренным)⁸, и высказана просьба обеспечить дополнительную прозрачность в отношении этого взаимодействия. Так, пользователями проявлен особый интерес к разъяснению значимых суждений, примененных аудитором при формировании мнения о финансовой отчетности в целом, так как они часто относятся к областям, требующим значимых суждений руководства при подготовке финансовой отчетности.
- A3. Требование к аудиторам информировать о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении также может повысить уровень информационного взаимодействия между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, в отношении таких вопросов и привлечь большее внимание руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, к раскрытию информации в финансовой отчетности, на которую сделаны ссылки в аудиторском заключении.
- A4. В МСА 320⁹ разъясняется, что аудитор может обоснованно полагать, что пользователи финансовой отчетности:
- (a) обладают достаточными знаниями в области хозяйственной и экономической деятельности и бухгалтерского учета и готовы тщательно изучать информацию, содержащуюся в финансовой отчетности;
 - (b) понимают, что финансовая отчетность подготовлена, представлена и проаудирована с учетом уровней существенности;
 - (c) признают неопределенность, связанную с оценкой отдельных показателей, которые основаны на оценочных значениях и суждениях, а также с учетом будущих событий;
 - (d) принимают обоснованные экономические решения на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности.

⁷ МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6.

⁸ МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление».

⁹ МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», пункт 4.

Так как аудиторское заключение прилагается к проаудированной финансовой отчетности, считается, что пользователями аудиторского заключения являются предполагаемые пользователи финансовой отчетности.

Взаимосвязь между ключевыми вопросами аудита, мнением аудитора и другими элементами аудиторского заключения (см. пункты 4, 12, 15)

- A5. МСА 700 (пересмотренный)¹⁰ устанавливает требования и содержит указания в отношении формирования мнения о финансовой отчетности. Информирование о ключевых вопросах аудита не заменяет собой информацию, раскрываемую руководством в финансовой отчетности согласно требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности или в иных случаях необходимую для обеспечения достоверного представления. В МСА 705 (пересмотренном)¹¹ указаны обстоятельства, при которых аудитор приходит к выводу о наличии существенного искажения с точки зрения надлежащего характера или достаточности раскрытой в финансовой отчетности информации.
- A6. Если аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение согласно МСА 705 (пересмотренному), то включение описания вопроса, послужившего причиной выражения модифицированного мнения, в раздел «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» помогает предполагаемым пользователям понять, а также выявить такие обстоятельства, когда они возникают. Следовательно, описание данного вопроса отдельно от других ключевых вопросов аудита, изложенных в разделе «Ключевые вопросы аудита», надлежащим образом выделяет его в аудиторском заключении (см. пункт 15). В Приложении к МСА 705 (пересмотренному) содержатся примеры влияния, оказываемого на вводную формулировку раздела «Ключевые вопросы аудита» в случаях, когда аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение и в аудиторском заключении излагаются прочие ключевые вопросы аудита. В пункте A58 настоящего стандарта показано, как должен быть представлен раздел «Ключевые вопросы аудита» в случае, когда аудитор определил, что, кроме вопросов, изложенных в разделах «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» или «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» аудиторского заключения, другие ключевые вопросы аудита, о которых необходимо проинформировать в аудиторском заключении, отсутствуют.
- A7. Когда аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение, информация о прочих ключевых вопросах аудита по-прежнему будет важна для более четкого понимания аудита предполагаемыми пользователями, а следовательно, применяются требования об определении ключевых вопросов аудита. Однако, поскольку отрицательное мнение выражается в обстоятельствах, когда аудитор пришел к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными и всеобъемлющими для финансовой отчетности¹²:
- (a) в зависимости от значимости вопроса или вопросов, которые послужили основанием для выражения отрицательного мнения, аудитор может принять решение о том, что все прочие вопросы не являются ключевыми вопросами аудита. В таких обстоятельствах применяется требование, предусмотренное в пункте 15 (см. пункт A58);
 - (b) если один или несколько вопросов, кроме вопроса или вопросов, которые послужили основанием для выражения отрицательного мнения, определены как ключевые вопросы аудита, особенно важно то чтобы описание таких прочих ключевых вопросов аудита косвенно не указывало на то, что финансовая отчетность в целом более надежна в отношении этих вопросов, чем можно было бы полагать в сложившихся обстоятельствах ввиду отрицательного мнения (см. пункт A47).
- A8. МСА 706 (пересмотренный)¹³ устанавливает для аудиторов финансовой отчетности всех организаций механизмы включения дополнительной информации в аудиторское заключение с использованием разделов «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в случаях, когда аудитор считает это необходимым. В таких случаях в аудиторском заключении эти разделы приводятся отдельно от раздела «Ключевые вопросы аудита». Когда вопрос определяется как ключевой вопрос аудита, использование таких разделов не заменяет собой описания отдельного ключевого вопроса аудита в соответствии с пунктом 13¹⁴. МСА 706 (пересмотренный)¹⁵ содержит дополнительные указания в отношении

¹⁰ МСА 700 (пересмотренный), пункты 10–15 и A1–A15.

¹¹ См. пункт A7 МСА 705 (пересмотренного).

¹² МСА 705 (пересмотренный), пункт 8.

¹³ МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении».

¹⁴ См. пункты 8(b) и 10(b) МСА 706 (пересмотренного).

¹⁵ МСА 706 (пересмотренный), пункты A1–A3.

взаимосвязи между ключевыми вопросами аудита и разделами «Важные обстоятельства» согласно данному стандарту.

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

- A9. Процесс принятия решений аудитором при определении ключевых вопросов аудита нацелен на выбор меньшего количества вопросов из тех, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, на основании суждения аудитора о том, какие вопросы являлись наиболее значимыми в рамках аудита финансовой отчетности за текущий период.
- A10. Определение аудитором ключевых вопросов аудита ограничивается теми вопросами, которые являлись наиболее значимыми в рамках аудита финансовой отчетности за текущий период, даже в случае, когда была представлена сравнительная финансовая отчетность (то есть даже если мнение аудитора относится к каждому периоду, за который была представлена финансовая отчетность)¹⁶.
- A11. Несмотря на то, что аудитор определяет ключевые вопросы аудита для аудита финансовой отчетности за текущий период, а настоящий стандарт не требует от аудитора актуализировать ключевые вопросы аудита, представленные в аудиторском заключении за предыдущий период, аудитор тем не менее может быть полезно рассмотреть, не продолжает ли вопрос, который являлся ключевым вопросом аудита в ходе аудита финансовой отчетности за предыдущий период, оставаться ключевым вопросом аудита финансовой отчетности за текущий период.

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

- A12. Понятие «значительное внимание аудитора» отражает тот факт, что аудит основан на рисках и сосредоточен на выявлении и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности, разработке и проведении аудиторских процедур в ответ на эти риски и на получении аудиторских доказательств, которые являются достаточными и надлежащими, чтобы сформировать основу для мнения аудитора. Чем выше оценка риска существенного искажения на уровне предпосылок для конкретного остатка по счету, вида операций или раскрытия информации, тем больший объем суждений обычно требуется при планировании и проведении аудиторских процедур и оценке их результатов. Чем выше оценка аудитором риска, тем более убедительные аудиторские доказательства аудитор обязан получить при разработке дальнейших аудиторских процедур¹⁷. При получении более убедительных доказательств вследствие более высокой оценки риска аудитор может увеличить количество доказательств или получить доказательства, которые будут более уместными или надежными, например, путем придания большего значения получению доказательств от третьих лиц или за счет получения подтверждающих доказательств из нескольких независимых источников¹⁸.
- A13. Следовательно, вопросы, которые осложняют получение аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств или осложняют формирование мнения о финансовой отчетности, могут иметь особое значение при определении аудитором ключевых вопросов аудита.
- A14. Области, требующие значительного внимания аудитора, часто представляют собой области финансовой отчетности, которые связаны со сложностями или требуют применения руководством значимого суждения, а следовательно, обычно предполагают использование аудитором сложных или многосторонних суждений. В свою очередь это часто влияет на общую стратегию аудита, распределение ресурсов аудитором и объем работ, выполняемых в отношении таких вопросов в рамках аудита. Это может влиять, например, на уровень участия более опытных сотрудников в аудиторском задании или на привлечение эксперта аудитора или лиц, обладающих знаниями и опытом в особой области бухгалтерского учета или аудита, которые являются сотрудниками аудиторской организации или привлекаются ею для работы в данных областях.
- A15. Различные МСА требуют определенного информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и другими сторонами, которые могут иметь отношение к областям, требующим особого внимания аудитора. Например:
- МСА 260 (пересмотренный)¹⁹ требует, чтобы аудитор информировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значительных сложностях, если такие возникают в ходе аудита. Международные стандарты аудита допускают возникновение потенциальных сложностей в отношении, например:

¹⁶ См. МСА 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность».

¹⁷ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», пункт 7(b).

¹⁸ МСА 330, пункт A19.

¹⁹ МСА 260 (пересмотренный), пункты 16(b) и A21.

- операций со связанными сторонами²⁰, особенно ограничений возможности аудитора получить аудиторские доказательства того, что все прочие аспекты операции со связанной стороной (кроме цены) соответствуют аспектам аналогичной операции между несвязанными сторонами;
- ограничений, связанных с проведением аудита группы, например, в тех случаях, когда доступ команды аудитора группы к информации может быть ограничен²¹;
- МСА 220²² устанавливает требования к руководителю задания в отношении проведения надлежащих консультаций по сложным или спорным вопросам. Например, аудитор может провести консультации с другими лицами в рамках аудиторской организации или за ее пределами по значимому специальному вопросу, что может свидетельствовать о том, что он является ключевым вопросом аудита. Руководитель задания также обязан обсудить в числе прочего значимые вопросы, возникшие в ходе выполнения аудиторского задания, с лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания²³.

Особенности определения вопросов, требующих значительного внимания аудитора (см. пункт 9)

A16. Аудитор может на этапе планирования сформировать предварительную точку зрения по вопросам, которые, по всей вероятности, будут представлять собой области, требующие значительного внимания аудитора при проведении аудита, и, следовательно, могут являться ключевыми вопросами аудита. Аудитор может довести их до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, при обсуждении планируемого объема работ и сроков аудита в соответствии с МСА 260 (пересмотренным). Однако определение аудитором ключевых вопросов аудита основывается на результатах аудита или доказательствах, полученных в ходе аудита.

A17. В пункте 9 указаны определенные факторы, которые аудитор должен учитывать при определении вопросов, требующих его значительного внимания. Эти особенности в основном относятся к характеру вопросов, которые доводятся до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, и часто связаны с вопросами, раскрываемыми в финансовой отчетности; они также должны отражать области аудита финансовой отчетности, которые могут представлять особый интерес для предполагаемых пользователей. Тот факт, что эти особенности необходимо учитывать, не означает, что связанные с ними вопросы всегда являются ключевыми вопросами аудита; скорее, он свидетельствует о том, что вопросы, связанные с такими характерными особенностями, являются ключевыми вопросами аудита только в случае, если они определены как наиболее значимые для аудита в соответствии с пунктом 10. Так как особенности могут быть взаимосвязанными (например, вопросы, касающиеся обстоятельств, указанных в пунктах 9(b)–(c), могут также быть определены как значительные риски), возможность отнесения к определенному вопросу, который был доведен до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, более чем одной особенности может повысить вероятность того, что аудитор определит этот вопрос как ключевой вопрос аудита.

A18. Кроме вопросов, относящихся к определенным факторам, указанным в пункте 9, могут иметься другие вопросы, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, и которые требуют значительного внимания аудитора, а следовательно, могут быть определены как ключевые вопросы аудита согласно пункту 10. В состав таких вопросов могут входить, например, вопросы, которые имеют значение для проводимого аудита, но необязательно подлежат раскрытию в финансовой отчетности. Например, внедрение новой информационной системы (или значительных изменений в существующей информационной системе) в течение периода может представлять собой область, требующую значительного внимания аудитора, особенно если такое изменение оказало значительное влияние на общую стратегию аудита, применяемую аудитором, или связано со значительным риском (например, изменения в системе, влияющие на признание выручки).

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

A19. МСА 260 (пересмотренный)²⁴ требует, чтобы аудитор информировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о выявленных им значительных рисках. В пункте A13 МСА 260 (пересмотренного)

²⁰ МСА 550 «Связанные стороны», пункт A42.

²¹ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт 49(d).

²² МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 18.

²³ МСА 220, пункт 19.

²⁴ МСА 260 (пересмотренный), пункт 15.

объясняется, что аудитор может также информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, какие меры он планирует принять в отношении областей повышенных оцененных рисков существенного искажения.

- A20. МСА 315 (пересмотренный) определяет значительный риск как выявленный и оцененный риск существенного искажения, который, согласно суждению аудитора, требует особого рассмотрения в рамках аудита. Области, требующие применения руководством значимых суждений, и значительные необычные операции во многих случаях могут определяться как значительные риски. Следовательно, значительные риски обычно представляют собой области, требующие значительного внимания аудитора.
- A21. Однако это может не относиться ко всем значительным рискам. Например, МСА 240²⁵ допускает возникновение рисков недобросовестных действий при признании выручки и требует, чтобы аудитор рассматривал эти оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий как значительные риски. Кроме того, в МСА 240²⁶ указывается, что в силу непредсказуемости действий, которые руководство может предпринять в обход действующей системы контроля, это представляет собой риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий, а следовательно, значительный риск. В зависимости от своего характера эти риски могут не требовать значительного внимания аудитора и, следовательно, не будут рассматриваться при определении аудитором ключевых вопросов аудита в соответствии с пунктом 10.
- A22. МСА 315 (пересмотренный)²⁷ поясняет, что в процессе аудита по мере получения дополнительных аудиторских доказательств оценка аудитором рисков существенного искажения на уровне предпосылок может меняться. Пересмотр оценки рисков аудитором и планируемых аудиторских процедур в отношении определенной области финансовой отчетности (то есть значительное изменение аудиторского подхода, например, если оценка рисков аудитором основывалась на ожидании того, что будет обеспечена операционная эффективность определенных средств контроля, однако аудитор получил аудиторские доказательства того, что средства контроля не функционировали эффективно в течение периода аудита, особенно в области, где имелся повышенный оцененный риск существенного искажения) может привести к тому, что область будет определена как требующая значительного внимания аудитора.

Значимые суждения аудитора в отношении областей финансовой отчетности, требующих применения значимых суждений руководства, включая оценочные значения, которые являются объектами, связанными с высоким уровнем неопределенности оценки (см. пункт 9(b))

- A23. МСА 260 (пересмотренный)²⁸ требует, чтобы аудитор информировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о его точке зрения относительно значительных качественных аспектов практики ведения бухгалтерского учета в организации, в том числе учетной политики, оценочных значений и раскрытия информации в финансовой отчетности. Во многих случаях это относится к важнейшим оценочным значениям и соответствующему раскрытию информации, которые, по всей вероятности, будут являться областями, требующими значительного внимания аудитора, а также могут быть определены как значительные риски.
- A24. Вместе с тем пользователями финансовой отчетности проявлен особый интерес к оценочным значениям, которые являются объектами, связанными с высоким уровнем неопределенности оценки в соответствии с МСА 540 (пересмотренным)²⁹ и которые могут не быть определены как значительные риски. Кроме того, такие оценочные значения сильно зависят от суждения руководства, часто представляют собой наиболее сложные области финансовой отчетности и могут требовать привлечения эксперта руководства и эксперта аудитора. Пользователями также отмечено, что учетная политика, которая оказывает значительное влияние на финансовую отчетность (и значительные изменения в этой политике), имеет значение для их понимания финансовой отчетности, особенно в обстоятельствах, когда существующая в организации практика не соответствует практике, принятой в отрасли.

Влияние на аудит значительных событий или операций, имевших место в течение периода (см. пункт 9(c))

- A25. События или операции, которые оказали значительное влияние на финансовую отчетность или аудит, могут представлять собой области, требующие значительного внимания аудитора, и могут быть определены как значительные риски. Например, аудитор на разных этапах аудита мог проводить

²⁵ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности», пункты 26–27.

²⁶ МСА 240, пункт 31.

²⁷ МСА 315 (пересмотренный), пункт 31.

²⁸ МСА 260 (пересмотренный), пункт 16(a).

²⁹ См. пункты 16–17 МСА 540(пересмотренного) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации».

подробное обсуждение с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, вопросов влияния на финансовую отчетность значительных операций со связанными сторонами или значительных операций, выходящих за рамки обычной хозяйственной деятельности организации или по иным причинам представляющихся необычными³⁰. Руководство могло применять сложные или многосторонние суждения в отношении признания, оценки, представления или раскрытия таких операций, что могло оказать значительное влияние на общую стратегию аудитора.

- A26. Значительные изменения в экономике, бухгалтерском учете, регулировании, отрасли или в других областях, которые повлияли на допущения или суждения руководства, также могут оказать влияние на общий подход аудитора к аудиту и привести к возникновению вопроса, требующего значительного внимания аудитора.

Наиболее значимые вопросы (см. пункт 10)

- A27. Вопросы, которые требовали значительного внимания аудитора, также могли послужить причиной значительного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Характер и объем информационного взаимодействия по таким вопросам с лицами, отвечающими за корпоративное управление, часто указывают на то, какие вопросы являются наиболее значимыми для аудита. Например, аудитор мог осуществлять более детальное, частое или активное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, по более сложным и неоднозначным вопросам, таким как применение значимых положений учетной политики, которые являлись предметом значимых суждений аудитора или руководства.
- A28. Понятие «наиболее значимые вопросы» применяется в контексте организации и проводимого аудита. По сути, определение аудитором ключевых вопросов аудита и информирование о них направлено на выявление особых вопросов аудита и предполагает вынесение суждений о их важности относительно других вопросов аудита.
- A29. Прочие особенности, которые могут иметь значение для определения относительной значимости вопроса, о котором были проинформированы лица, отвечающие за корпоративное управление, и для определения того, является ли этот вопрос ключевым вопросом аудита, включают следующее:
- важность вопроса для понимания финансовой отчетности в целом ее предполагаемыми пользователями, в особенности его существенность для финансовой отчетности;
 - характер соответствующей учетной политики, относящейся к данному вопросу, или уровень сложности или субъективности при выборе руководством соответствующей политики по сравнению с другими организациями этой отрасли;
 - характер и существенность, в количественном или качественном отношении, исправленных и накопленных неисправленных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, связанных с вопросом, если такие имеются;
 - характер и уровень усилий в рамках аудита, необходимых для изучения вопроса, в том числе:
 - уровень специальных знаний или навыков, необходимых для проведения аудиторских процедур с целью изучения вопроса или оценки результатов проведения этих процедур, если такие необходимы;
 - характер консультаций по данному вопросу, предоставляемых сторонними по отношению к аудиторской группе лицами;
 - характер и уровень сложности при применении аудиторских процедур, оценке результатов таких процедур и получении уместных и надежных доказательств, на которых будет основываться аудиторское мнение, особенно когда суждения аудитора становятся более субъективными;
 - серьезность выявленных недостатков системы контроля, имеющих отношение к вопросу;
 - то, был ли вопрос связан с рядом отдельных, но взаимосвязанных аспектов аудита. Например, долгосрочные договоры могут требовать значительного внимания аудитора в связи с признанием выручки, судебными разбирательствами или иными непредвиденными обстоятельствами и могут оказывать влияние на другие оценочные значения.
- A30. Определение того, сколько и какие из вопросов, которые требовали значительного внимания аудитора, были наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период, является предметом

³⁰ См. пункты 16(а), 16(с) и А22, а также Приложение 2 в МСА 260 (пересмотренном).

профессионального суждения. Количество ключевых вопросов аудита, подлежащих отражению в аудиторском заключении, может зависеть от размера и сложности организации, характера ее бизнеса и окружения, а также от фактов и обстоятельств выполнения аудиторского задания. Как правило, чем больше количество вопросов, первоначально определенных в качестве ключевых вопросов аудита, тем выше вероятность того, что аудитору может понадобиться пересмотреть, насколько эти вопросы соответствуют определению ключевого вопроса аудита. Слишком длинные перечни ключевых вопросов аудита могут противоречить представлению о том, что такие вопросы являются наиболее значимыми для аудита.

Информирование о ключевых вопросах аудита

Отдельный раздел «Ключевые вопросы аудита» в аудиторском заключении (см. пункт 11)

- A31. Расположение отдельного раздела «Ключевые вопросы аудита» в непосредственной близости от мнения аудитора может подчеркнуть важность такой информации и указать на предполагаемую ценность информации о выполнявшемся задании для предполагаемых пользователей.
- A32. Порядок изложения отдельных вопросов в разделе «Ключевые вопросы аудита» является предметом профессионального суждения. Например, такая информация может быть изложена в порядке ее относительной важности, согласно суждению аудитора, или может соответствовать порядку раскрытия вопросов в финансовой отчетности. Требование пункта 11 о включении подзаголовков направлено на дальнейшую дифференциацию вопросов.
- A33. В случае представления сравнительной финансовой информации вводная формулировка раздела «Ключевые вопросы аудита» изменяется таким образом, чтобы привлечь внимание к тому, что указанные ключевые вопросы аудита относятся только к аудиту финансовой отчетности за текущий период и могут содержать ссылку на конкретный период, который охватывает данная финансовая отчетность (например, за «год, закончившийся 31 декабря 20X1 года»).

Описание отдельных ключевых вопросов аудита (см. пункт 13)

- A34. Адекватность описания ключевого вопроса аудита является предметом профессионального суждения. Описание ключевого вопроса аудита направлено на то, чтобы предоставить краткое и сбалансированное объяснение, которое поможет предполагаемым пользователям понять, почему вопрос являлся одним из наиболее значимых для аудита и как он был изучен в рамках аудита. Ограниченное использование узкоспециальных аудиторских терминов также позволяет предполагаемым пользователям, не обладающим достаточными знаниями в области аудита, понять основания для особого рассмотрения аудитором определенных вопросов в ходе аудита. Характер и уровень информации, предоставленной аудитором, предполагают сбалансированность в контексте ответственности соответствующих сторон (то есть аудитор предоставляет полезные сведения в сжатой и понятной форме и при этом не является ненадлежащим источником первоначальной информации об организации).
- A35. Первоначальная информация – это любые сведения об организации, которые не были размещены организацией в открытом доступе на иных основаниях (например, не были включены в состав финансовой отчетности или иной информации, имевшейся на дату аудиторского заключения, или упомянуты в рамках других устных или письменных сообщений руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, таких как предварительное объявление финансовой информации или брифинги инвесторов). Ответственность за такую информацию несет руководство организации и лица, отвечающие за корпоративное управление.
- A36. Для аудитора представляется уместным искать возможности для того, чтобы избежать описания ключевого вопроса аудита, ненадлежащим образом раскрывающего первоначальную информацию об организации. Описание ключевого вопроса аудита как такое обычно не является первоначальной информацией об организации, так как этот вопрос излагается в контексте аудита. Однако аудитор может счесть необходимым включить дополнительную информацию, чтобы объяснить, почему вопрос рассматривался как один из наиболее значимых для аудита и, следовательно, был определен как ключевой вопрос аудита, а также как вопрос был решен в рамках аудита, при условии что раскрытие такой информации не запрещено законом или нормативным актом. Если аудитор определяет такую информацию как необходимую, он может предложить руководству или лицам, отвечающим за корпоративное управление, раскрыть дополнительную информацию вместо предоставления аудитором первоначальной информации в аудиторском заключении.
- A37. Руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, могут принять решение о раскрытии новой или расширенной информации в финансовой отчетности или в ином разделе годового отчета в отношении ключевого вопроса аудита ввиду того, что вопрос будет включен в аудиторское заключение.

Такая новая или расширенная информация, например, может быть раскрыта для того, чтобы предоставить более детальную информацию о чувствительности основных допущений, использованных в оценочных значениях, или об обосновании организацией определенной практики или политики бухгалтерского учета, если применимая концепция подготовки финансовой отчетности предусматривает допустимые альтернативы.

- A38. МСА 720 (пересмотренный)³¹ определяет термин «годовой отчет» и разъясняет, что такие документы, как отчет руководства, комментарии руководства, операционный и финансовый анализ или аналогичные отчеты лиц, отвечающих за корпоративное управление (например, отчет директоров), заявление председателя, заявление о корпоративном управлении или отчеты о системе внутреннего контроля или оценке рисков, могут входить в состав годового отчета; МСА 720 (пересмотренный) устанавливает обязанности аудитора в отношении прочей информации, содержащейся в годовом отчете. Хотя мнение аудитора о финансовой отчетности не охватывает прочую информацию, аудитор может учесть эту информацию, а также иные сообщения организации, имеющиеся в открытом доступе, или другие надежные источники при составлении описания ключевого вопроса аудита.
- A39. Аудиторская документация, подготовленная в ходе аудита, также может быть полезна для аудитора при составлении описания ключевого вопроса аудита. Например, письменные сообщения или документально оформленные аудитором устные сообщения для лиц, отвечающих за корпоративное управление, и другая аудиторская документация представляют собой достаточное основание для включения аудитором информации в аудиторское заключение. Это объясняется тем, что аудиторская документация согласно МСА 230 предназначена для оформления значимых вопросов, возникших в ходе аудита, выводов по ним и значимых профессиональных суждений, использованных в этих выводах, и служит для отражения характера, сроков и объема проведенных аудиторских процедур, их результатов и полученных аудиторских доказательств. Такая документация может помочь аудитору составить описание ключевых вопросов аудита, объясняющее значимость вопроса, а также выполнить требование пункта 18.

Ссылка на раскрытие вопроса в финансовой отчетности (см. пункт 13)

- A40. Пункты 13(a)–(b) требуют описания каждого ключевого вопроса аудита, чтобы объяснить, почему аудитор счел вопрос одним из наиболее значимых в рамках аудита и как вопрос был изучен в ходе аудита. Следовательно, описание ключевых вопросов аудита не является лишь повторением того, что раскрыто в финансовой отчетности. Однако ссылка на любую соответствующую раскрытую информацию позволяет предполагаемым пользователям лучше понять, как руководство решало вопрос при подготовке финансовой отчетности.
- A41. В дополнение к ссылке на соответствующую раскрытую информацию аудитор может привлечь внимание к ключевым аспектам этой информации. Степень раскрытия руководством конкретных аспектов или факторов в отношении того, как определенный вопрос влияет на финансовую отчетность за текущий период, может помочь аудитору точно определить конкретные аспекты того, как вопрос был изучен в рамках аудита, чтобы предполагаемые пользователи могли понять, почему вопрос является ключевым вопросом аудита. Например:
- если организация включает полноценное раскрытие информации об оценочных значениях, аудитор может обратить внимание на раскрытие информации об основных допущениях, о диапазоне возможных результатов и иной качественной и количественной информации, раскрытой в отношении основных источников неопределенности оценки или важнейших оценочных значений, в рамках объяснения того, почему вопрос являлся одним из наиболее значимых для аудита и как он был изучен в ходе аудита;
 - если аудитор в соответствии с МСА 570 (пересмотренным) приходит к выводу о том, что существенная неопределенность в отношении событий или условий, которые могут привести к значительным сомнениям в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность, отсутствует, он может, тем не менее, определить, что один или несколько вопросов, относящихся к данному выводу, сделанному в результате выполненной аудитором работы согласно МСА 570 (пересмотренному), являются ключевыми вопросами аудита. В таких обстоятельствах описание аудитором данных ключевых вопросов аудита в аудиторском заключении может охватывать аспекты указанных событий или условий, раскрытых в финансовой отчетности, таких как существенные операционные убытки, имеющиеся возможности заимствований и возможность рефинансирования долга или несоблюдение кредитных договоров и соответствующие смягчающие обстоятельства³².

³¹ МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», пункты 12(a) и A1–A3.

³² См. пункт A3 МСА 570 (пересмотренного).

Почему аудитор счел вопрос одним из наиболее значимых для аудита (см. пункт 13(a))

- A42. Описание ключевого вопроса аудита в аудиторском заключении предназначено для того, чтобы объяснить, почему вопрос был определен как ключевой вопрос аудита. Следовательно, требования пунктов 9–10 и материалы руководства по применению, изложенные в пунктах A12–A29, в отношении определения ключевых вопросов аудита могут также быть полезными для аудитора при рассмотрении того, как такие вопросы должны быть изложены в аудиторском заключении. Например, объяснение факторов, которые привели аудитора к выводу о том, что определенный вопрос требовал значительного внимания аудитора и был наиболее значимым для аудита, будет, по всей вероятности, представлять интерес для предполагаемых пользователей.
- A43. При определении того, что именно следует включить в описание ключевого вопроса аудита, аудитор должен учитывать уместность информации для предполагаемых пользователей. К этому можно отнести вопрос, позволит ли описание лучше понять аудит и суждения аудитора.
- A44. Установление непосредственной связи между вопросом и определенными обстоятельствами организации может также помочь минимизировать возможность того, что такие описания станут слишком стандартизированными и менее полезными. Например, некоторые вопросы могут быть определены как ключевые вопросы аудита рядом организаций определенной отрасли в силу обстоятельств отрасли или сложности составления финансовой отчетности. При описании причины, по которой аудитор счел вопрос одним из наиболее значимых, аудитор может счесть целесообразным указать аспекты, характерные для организации (например, обстоятельства, повлиявшие на соответствующие суждения, вынесенные при составлении финансовой отчетности за текущий период), чтобы сделать описание более полезным для предполагаемых пользователей. Это также может быть важно для описания ключевого вопроса аудита, который повторяется в течение нескольких периодов.
- A45. Описание также может содержать ссылку на основные особенности, которые привели к тому, что аудитор с учетом обстоятельств аудита определил вопрос как один из наиболее значимых, например:
- экономические условия, которые повлияли на возможности аудитора получить аудиторские доказательства, например неактивные рынки для определенных финансовых инструментов;
 - новая или разрабатываемая учетная политика, например вопросы, относящиеся к организации или отрасли, по которым аудиторская группа консультировалась с собственными экспертами аудиторской организации;
 - изменения в стратегии организации или модели бизнеса, которые оказали существенное влияние на финансовую отчетность.

Как вопрос был изучен в рамках аудита (см. пункт 13(b))

- A46. Уровень детализации, обеспечиваемый в аудиторском заключении при описании того, как ключевой вопрос аудита был изучен в рамках аудита, является предметом профессионального суждения. В соответствии с пунктом 13(b) аудитор может включить в описание:
- аспекты проведенных им ответных процедур или использованного им подхода, которые наиболее применимы к вопросу или соответствуют оцененному риску существенного искажения;
 - краткий обзор выполненных процедур;
 - указание на результат процедур, проведенных аудитором, или
 - основные наблюдения по данному вопросу
- либо какую-либо комбинацию этих элементов.
- Законы, нормативные акты или национальные стандарты аудита могут устанавливать определенную форму или содержание описания ключевого вопроса аудита или могут предусматривать включение одного или нескольких таких элементов.
- A47. Чтобы предполагаемые пользователи понимали значимость ключевого вопроса аудита в контексте аудита финансовой отчетности в целом, а также взаимосвязь между ключевыми вопросами аудита и другими элементами аудиторского заключения, включая мнение аудитора, может потребоваться особая осторожность в формулировке, используемой для описания ключевого вопроса аудита, чтобы она:
- не давала оснований полагать, что вопрос не был надлежащим образом рассмотрен аудитором при формировании мнения о финансовой отчетности;

- обеспечивала связь вопроса непосредственно с конкретными обстоятельствами организации, позволяя при этом избежать общих или стандартных фраз;
- учитывала то, как вопрос изложен в составе соответствующей информации, раскрываемой в финансовой отчетности, если такая имеется;
- не содержала и не предполагала выражения отдельного мнения по индивидуальным элементам финансовой отчетности.

- A48. Описание аспектов проведенных аудитором ответных процедур или использованного им подхода к вопросу, особенно если подход к аудиту требовал значительной адаптации в соответствии с фактами и обстоятельствами организации, может помочь предполагаемым пользователям в понимании необычных обстоятельств и значимых суждений аудитора, необходимых для принятия мер по реагированию на риск существенного искажения. Кроме того, подход к аудиту в определенный период может определяться конкретными обстоятельствами организации, экономическими условиями или изменениями в отрасли. Полезной для аудитора может также быть ссылка на характер и объем информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, по указанному вопросу.
- A49. Например, при описании подхода аудитора к оценочному значению, которое было определено как имеющее высокий уровень неопределенности оценки, такому как оценка сложных финансовых инструментов, аудитор может счесть целесообразным указать, что он использовал или привлекал эксперта аудитора. Такая ссылка на привлечение эксперта аудитора не снижает ответственности аудитора за выражение мнения о финансовой отчетности и, следовательно, не противоречит пунктам 14–15 МСА 620³³.
- A50. При описании процедур, проведенных аудитором, особенно в сложных областях аудита, требующих применения суждений, могут возникать сложности. В частности, сложности может вызывать обобщенное изложение в краткой форме проведенных процедур, которое обеспечивало бы адекватную информацию о характере и объеме процедур, проведенных в ответ на оцененный риск существенного искажения, и об использованных значимых суждениях аудитора. Тем не менее аудитор может счесть необходимым описать некоторые проведенные процедуры, чтобы сообщить о том, как вопрос был изучен в рамках аудита. Такое описание может в основном носить общий характер, но не включать детального изложения процедур.
- A51. Как указано в пункте A46, аудитор может также предоставить указание на результат проведенных им ответных процедур в описании ключевого вопроса аудита в аудиторском заключении. Однако в этом случае необходимо соблюдать осторожность, чтобы не создалось впечатление, что описание содержит особое мнение по отдельному ключевому вопросу аудита или каким-либо образом подвергает сомнению мнение аудитора о финансовой отчетности в целом.

Обстоятельства, при которых информация о вопросе, определенном как ключевой вопрос аудита, не сообщается в аудиторском заключении (см. пункт 14)

- A52. Законом или нормативным актом может быть запрещено публичное раскрытие руководством или аудитором конкретного вопроса, определенного как ключевой вопрос аудита. Например, законом или нормативным актом может быть, в частности, запрещено размещение в открытом доступе информации, которая может помешать проведению расследования соответствующим уполномоченным органом совершенного или предполагаемого противоправного действия (например, вопросы, связанные или предположительно связанные с отмыванием денег).
- A53. Как указано в пункте 14(b), случаи, когда информация о вопросе, определенном как ключевой вопрос аудита, не может быть сообщена в аудиторском заключении, встречаются крайне редко. Это объясняется тем, что обеспечение более высокого уровня прозрачности аудита для предполагаемых пользователей считается направленным на благо интересов общества. Следовательно, решение не сообщать информацию о ключевом вопросе аудита правомерно только в случаях, когда отрицательные последствия сообщения такой информации для организации, как обоснованно можно предположить, превысят общественно значимую пользу от ее сообщения.
- A54. Решение не информировать о ключевом вопросе аудита принимается с учетом фактов и обстоятельств, связанных с этим вопросом. Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, помогает аудитору понять мнение руководства относительно значительности отрицательных последствий, которые могут возникнуть в результате информирования о вопросе. В частности, информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за

³³ МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора».

корпоративное управление, помогает аудитору сформировать суждение при принятии решения о том, сообщать ли информацию о вопросе, так как это:

- помогает аудитору понять, почему вопрос не был раскрыт организацией публично (например, если в соответствии с законом, нормативным актом или определенными концепциями подготовки финансовой отчетности разрешается отсроченное раскрытие или нераскрытие вопроса), и узнать точку зрения руководства на отрицательные последствия его раскрытия, если такие возможны. Руководство может привлечь внимание к некоторым аспектам закона или нормативного акта либо других авторитетных источников, которые могут иметь значение для рассмотрения отрицательных последствий (например, такие аспекты могут включать нанесение ущерба коммерческим переговорам или конкурентоспособности организации). Однако точка зрения руководства об отрицательных последствиях сама по себе не освобождает аудитора от необходимости определить, можно ли достаточно обоснованно предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения, согласно пункту 14(b);
- указывает, имело ли место какое-либо информационное взаимодействие с регулирующими, правоохранительными или надзорными органами по данному вопросу, в частности, будет ли подтверждено в результате таких обсуждений утверждение руководства о том, почему публичное раскрытие информации о вопросе не является надлежащим;
- позволяет аудитору в соответствующих обстоятельствах предложить руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, раскрыть публично соответствующую информацию о вопросе. В частности, такое возможно, если опасения руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, ограничиваются определенными аспектами, относящимися к вопросу, вследствие чего некоторая информация о вопросе может быть менее конфиденциальной и ее можно сообщить.

Аудитор также может счесть необходимым получить письменное заявление от руководства о том, почему публичное раскрытие вопроса является неуместным, включая мнение руководства о значительности отрицательных последствий, которые могут возникнуть в результате такого информирования.

- A55. Аудитору также может быть необходимо рассмотреть последствия информирования о вопросе, который был определен как ключевой вопрос аудита, в контексте соответствующих этических требований. Кроме того, в соответствии с законом или нормативным актом от аудитора может требоваться осуществление информационного взаимодействия с соответствующими регулирующими, правоохранительными или надзорными органами в отношении такого вопроса, независимо от того, сообщена ли информация о вопросе в аудиторском заключении. Такое информационное взаимодействие также может быть полезным для рассмотрения аудитором отрицательных последствий, которые могут возникнуть в результате информирования о вопросе.
- A56. Рассматриваемые аудитором аспекты в отношении решения не информировать о вопросе носят сложный характер и требуют применения значимых аудиторских суждений. Следовательно, аудитор может счесть целесообразным прибегнуть к услугам юриста.

Форма и содержание раздела «Ключевые вопросы аудита» в случае иных обстоятельств (см. пункт 16)

- A57. Требование пункта 16 применяется к трем видам обстоятельств:
- (a) аудитор определяет в соответствии с пунктом 10, что ключевые вопросы аудита отсутствуют (см. пункт A59);
 - (b) аудитор определяет в соответствии с пунктом 14, что информация о ключевом вопросе аудита не будет сообщена в аудиторском заключении и что иные вопросы, которые можно определить как ключевые вопросы аудита, отсутствуют;
 - (c) в качестве ключевых вопросов аудита определены только те вопросы, информация о которых сообщена в соответствии с пунктом 15.
- A58. Ниже приводится пример формулировки в аудиторском заключении в случае, если аудитор определил, что ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить, отсутствуют:

Ключевые вопросы аудита

Мы определили, что [за исключением вопроса, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» или в разделе «Существенная

неопределенность в отношении непрерывности деятельности»] отсутствуют [иные] ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

- A59. Определение ключевых вопросов аудита предполагает вынесение суждения об относительной важности вопросов, требующих значительного внимания аудитора. Следовательно, случаи, когда аудитор полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, не определил как минимум один ключевой вопрос аудита из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, для раскрытия в аудиторском заключении, могут встречаться редко. Однако в некоторых особых обстоятельствах (например, если организация, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, осуществляет деятельность в очень ограниченном объеме) аудитор может определить, что ключевые вопросы аудита согласно пункту 10 отсутствуют, так как отсутствуют вопросы, которые требовали его значительного внимания.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт 17)

- A60. МСА 260 (пересмотренный)³⁴ требует, чтобы аудитор своевременно осуществлял информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Своевременность информационного взаимодействия по ключевым вопросам аудита будет зависеть от обстоятельств выполнения задания. Однако аудитор может предварительно проинформировать о своей точке зрения на ключевые вопросы аудита при обсуждении планируемого объема аудита и сроков его проведения и может дополнительно обсудить такие вопросы в рамках информирования о вопросах, которые привлекли его внимание. Это поможет частично устранить сложности практического характера в организации эффективного двустороннего диалога о ключевых вопросах аудита в период подготовки финансовой отчетности к выпуску.
- A61. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, позволяет им получить сведения о ключевых вопросах аудита, о которых аудитор намерен сообщить в аудиторском заключении, и предоставляет им возможность получить дополнительные разъяснения в случае необходимости. Аудитор может счесть целесообразным предоставить лицам, отвечающим за корпоративное управление, проект аудиторского заключения для содействия такому обсуждению. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, предусматривает признание их важной роли в осуществлении контроля за процессом составления финансовой отчетности и предоставляет возможность лицам, отвечающим за корпоративное управление, понять, на каком основании аудитор принимал решения в отношении ключевых вопросов аудита и как эти вопросы будут изложены в аудиторском заключении. Это также дает возможность лицам, отвечающим за корпоративное управление, рассмотреть, будет ли полезным раскрытие новой или расширенной информации в контексте того, что информация об этих вопросах будет сообщена в аудиторском заключении.
- A62. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, согласно требованиям пункта 17(a) также осуществляется в отношении тех исключительно редких обстоятельств, когда о вопросе, определенном как ключевой вопрос аудита, не сообщается в аудиторском заключении (см. пункты 14 и A54).
- A63. Требование пункта 17(b) об информационном взаимодействии с лицами, отвечающими за корпоративное управление, в случаях, когда аудитор определил отсутствие ключевых вопросов аудита, о которых необходимо проинформировать в аудиторском заключении, может предоставить аудитору возможность провести дополнительное обсуждение с иными лицами, осведомленными о проведении аудита и о значимых вопросах, которые могли возникнуть (включая лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, если такое было назначено). Эти обсуждения могут привести к пересмотру аудитором решения об отсутствии ключевых вопросов аудита.

Документация (см. пункт 18)

- A64. Пункт 8 МСА 230 требует, чтобы аудитор подготовил аудиторскую документацию, которая является достаточной для того, чтобы опытный аудитор, ранее не участвовавший в данном аудите, мог понять в том числе значимые профессиональные суждения. В контексте ключевых вопросов аудита эти профессиональные суждения включают выявление из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, тех вопросов, которые требовали значительного внимания аудитора, а также определение того, является ли каждый из этих вопросов ключевым вопросом аудита. Такие суждения аудитора, по всей вероятности, будут подтверждаться документацией по информационному взаимодействию аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и

³⁴ МСА 260 (пересмотренный), пункт 21.

аудиторской документацией по каждому отдельному вопросу (см. пункт А39), а также некоторой иной аудиторской документацией по значимым вопросам, возникающим в ходе аудита (например, итоговым меморандумом). Однако настоящий стандарт не требует, чтобы аудитор документально оформлял причину, по которой другие вопросы, доведенные до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, не являлись вопросами, которые требовали его значительного внимания.