Проект
Июль 2021
Комментарии ожидаются до 31 января 2022 года.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА

ПРЕДЛАГАЕМЫЙ МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА ПО АУДИТУ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ МЕНЕЕ СЛОЖНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ (МСА для МСО)

IAASB
International Auditing and Assurance Standards Board

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

Проект стандарта был разработан и утвержден Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (СМСАЗОУ, IAASB).

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

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

Информацию об авторских правах, товарных знаках и разрешениях см. на стр. 209.

ЗАПРОС О КОММЕНТИРОВАНИИ

Настоящий проект, *предлагаемый Международный стандарт аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций* (предлагаемый МСО для МСА), разработан и утвержден Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность® (IAASB®).

Предложения, содержащиеся в настоящем Проекте, могут быть изменены на основе полученных комментариев, которые будут учтены в окончательном тексте документа. **Комментарии ожидаются до 31 января 2022 года.**

Респондентам предлагается представить свои комментарии в электронном виде через веб-сайт IAASB, используя ссылку "Submit a Comment". Пожалуйста, представляйте комментарии в формате файлов PDF и Word. Если комментаторы не были зарегистрированы на сайте МФБ, до направления комментариев следует предварительно зарегистрироваться. Все комментарии будут считаться публичными, в конечном счете будут размещены на веб-сайте.

Эту публикацию можно загрузить с веб-сайта IAASB: www.iaasb.org. Утвержденным является текст, опубликованный на английском языке.

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

ОГЛАВЛЕНИЕ

Краткое резюме 5

Раздел 1 Предыстория 6

Раздел 2 Введение 13

Раздел 3 Руководство для респондентов 15

Раздел 4 Предлагаемый стандарт и конкретные вопросы для комментирования 16

Раздел 4A – Общие вопросы о роли проекта МСА для МСО *16*

Раздел 4B – Область действия настоящего стандарта *19*

Раздел 4D – Общий дизайн и структура проекта МСА для МСО *32*

Раздел 4E – Содержание проекта МСА для МСО *35*

Раздел 4F – Прочие вопросы *45*

Раздел 4G – Подход к консультациям и доработке *50*

Раздел 5 Задания по аудит группы 52

Приложение 1 – Краткое изложение соответствующих местных инициатив 60

Приложение 2 – Запрос о комментировании: Краткое изложение вопросов 63

Проект

Предлагаемый Международный стандарт аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций 68

Согласующиеся поправки к Предисловию к Сборнику международных стандартов управления качеством, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг 202

Краткое резюме

Небольшие, менее сложные организации (МСО) вносят важнейший вклад в мировую экономику и на них приходится подавляющее большинство аудиторских заданий во всем мире. В то же время осуществляется переработка и уточнение Международных стандартов аудита (МСА) для эффективного реагирования на возникновение более сложных структур и операций. IAASB признает, что отражение этих более сложных вопросов в МСА может создать проблемы для проведения аудита менее сложных организаций.

Основываясь на отзывах, полученных в результате обсуждения дискуссионного документа IAASB 2019 года, "Аудит менее сложных организаций: Изучение вариантов решения проблем, связанных с применением МСА", и других материалов, полученных в ходе информационно-разъяснительной работы, IAASB обязался рассмотреть вопросы, относящиеся к сложности, понятности, масштабируемости и пропорциональности в МСА, а также особые потребности МСО и пользователей их финансовой отчетности, и принял следующее решение:

- глобальное решение предпочтительнее, чем все частичные (фрагментарные) решения;
- стандарт, разработанный таким образом, чтобы быть соразмерным типичному характеру и обстоятельствам аудита МСО, будет отвечать интересам тех сторонам, которые обнаружили проблемы с применением МСА при аудите МСО;
- требуется срочно предпринять необходимые меры.

По этой причине IAASB в ускоренном порядке разработал проект предлагаемого Международного стандарта аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций (МСА для МСО). IAASB утвердил проект МСА для МСО в июне 2021 года.

В данной пояснительной записке (ПЗ) приводится справочная информация и объяснение по проекту МСА для МСО. В данном документе изложена предыстория разработки предлагаемого стандарта, указания Совета относительно охвата предлагаемого стандарта (в Области действия предлагаемого стандарта), общие принципы, использованные для разработки нового стандарта, обеспечивающего разумную уверенность, и объяснение содержания стандарта, которое представлено по частям и соответствует процессу проведения аудита.

Соображения Совета по рассматриваемым вопросам, результаты обсуждений и выработанные позиции в отношении ключевых областей при разработке предлагаемого стандарта изложены в разделах 4 и 5, а конкретные вопросы к респондентам включены в конце каждого из разделов с 4A по 4G, а также в конце раздела 5 в отношении аудита финансовой отчетности группы. Приложение 2 содержит полный перечень всех вопросов для респондентов по проекту МСА для МСО.

Раздел 1 Предыстория

Предпосылки для разработки отдельного стандарта

1. По оценкам, более 90% предприятий во всем мире являются малыми и средними предприятиями (МСП) [1], причем в некоторых регионах этот процент может быть выше[2], например, в Европейском Союзе, где, по оценкам, более 99% предприятий являются МСП[3].

2. Аудит проводится по различным причинам. В некоторых юрисдикциях законы или нормативные акты содержат требование к проведению аудита на основании закона или нормативного акта (то есть обязательный аудит), такой подход может быть реализован, например, путем установления пороговых значений, ниже которых проведение аудита не является обязательным (часто например, определяются показатели, относящиеся к размеру организации), это ограничивает число организаций, к которым применяются требования проведения обязательного аудита, причем такие пороговые показатели регулярно пересматриваются.[4],[5] Даже если требование о проведении аудита законом или нормативным актом не установлено, многие МСП либо обязаны проводить аудит по иной причине, либо могут выбрать проведение аудита для управленческих целей.

3. В настоящее время около 130 юрисдикций[6] приняли или частично приняли Международные стандарты аудита (МСА). МСА предназначены для применения при аудите широкого круга организаций с различными обстоятельствами деятельности и размерами, начиная от организаций, характер и обстоятельства которых являются более простыми и понятными (то есть МСО), до организаций, характер и обстоятельства которых являются более сложными (например, организации с более сложной структурой, более сложными информационными системами или контролем, или осуществляющими более сложные операции).

[1] Не существует общепринятого определения "малого или среднего предприятия", значение и применение этого термина может отличаться в разных юрисдикциях. Поскольку обсуждение проблем применения МСА исторически связано с трудностями, с которыми сталкиваются МСП, этот термин используется во введении к проекту, чтобы объяснить предпосылки возникновения проекта. При этом IAASB считает, что целесообразно более сосредоточиться на сложности организации, чем на ее размере, и поэтому использует термин "менее сложные организации" (МСО).

[2] Справка: Эдинбургская группа: Рост мировой экономики через МСП и Отчет о мировой торговле 2016: Выравнивание торгового поля для МСП (wto.org)

[3] Справка: Европа: Статистика по малым и средним предприятиям

[4] Например, в Европе государства-члены могут ввести освобождение от аудита для организаций, которые не являются организациями, представляющими общественный интерес, а также средними или крупными организациями (при этом в разных государствах-членах варьируются пороговые значения для целей освобождения от проведения аудита). В Индии существует законодательное требование для всех государственных и частных компаний с ограниченной ответственностью проводить ежегодный аудит в соответствии с Законом о компаниях. В Канаде коммерческие корпорации, находящиеся в частной собственности, освобождаются от аудита, если все акционеры дают письменное согласие на такое освобождение в отношении данного года. В Австралии установлен размер порогового показателя, на основании которого определенные организации освобождаются от обязательного аудита. В Новой Зеландии компании, имеющие менее 10 акционеров, могут отказаться от аудита, если они соответствуют другим требованиям по размеру и нормативным положениям. В США частные компании (за некоторыми ограниченными исключениями) не подлежат обязательному аудиту.

[5] В 2010 году в Швеции было отменено нормативное требование о проведении аудита для небольших компаний с ограниченной ответственностью. Однако в 2017 году Государственный контроль Швеции опубликовал отчет «Отмена обязанности аудита малых компаний с ограниченной ответственностью – реформа, в которой затраты перевешивают выгоды», в котором приводятся многочисленные отрицательные стороны отмены обязанности аудита МСП.

[6] Справка: Карта глобального влияния | МФБ

DRAFT

4. IAASB всегда помнил о том, что МСА должны быть масштабируемыми, чтобы их можно было использовать для аудита всех организаций, независимо от их размера или сложности. Однако условия работы и подготовки отчетности постоянно развиваются и становятся все более сложными. Кроме того, на качество аудита обращается внимание в связи результатами аудита и недавними громкими корпоративными крахами, чаще всего связанными с более сложными организациями. Это способствовало недавнему пересмотру таких МСА, как МСА 540 (пересмотренный)[7] и МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.)[8], а также пересмотру стандартов управления качеством IAASB – МСК 1[9] и МСА 220 (пересмотренный)[10], и разработке нового МСК2[11]. Цель этих изменений – сделать международные стандарты более актуальными в меняющихся условиях и поддержать последовательное проведение качественного аудита. Однако после внесения этих изменений возросла озабоченность по поводу объема, сложности и понятности этих стандартов и их применения к аудиту МСО. Поэтому некоторые заинтересованные стороны задались вопросом, остаются ли МСА актуальными и могут ли они применяться экономически эффективным образом ко всем аудиторским заданиям.

5. В ответ на эти и другие подобные проблемы различные юрисдикции или регионы предприняли инициативы, направленные на аудит менее сложных (или небольших) организаций[12]. Кроме того, некоторые юрисдикции объявили о намерении разработать стандарт (стандарты) или решения для аудита МСО в своих юрисдикциях или уже разработали соответствующие документы. Эти события повышают вероятность фрагментированного применения стандартов для значительной части рынка аудита. Краткое описание соответствующих инициатив или разработки отдельных стандартов представлено в Приложении 1.

Путь к проекту IAASB по разработке отдельного стандарта для аудита МСО

6. Широкое и постоянно растущее международное использование МСА подчеркивает то значение, которое мировое сообщество придает МСА, и поэтому велика важность того, чтобы IAASB продолжал направлять свои усилия на поддержание качества и работоспособности этих стандартов для аудита организаций любого размера и сложности. Альтернативные стандарты в разных юрисдикциях для одного и того же типа задания (то есть аудита МСО) могут привести к несоответствующему качеству и вызвать недоразумения у пользователей. Поэтому то, что IAASB предпринял действия по созданию высококачественного стандарта, имеющего глобальное значение, отвечает общественным интересам.

7. После того, как IAASB завершил работу над уточненными МСА в 2009 году, IAASB все больше внимания уделяет проблемам и потребностям заинтересованных сторон, представляющих сообщество МСО:

[7] МСА 540 (пересмотренный) «*Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации*».

[8] МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.) *«Выявление и оценка рисков существенного искажения»*.

[9] Международный стандарт управления качеством (МСК) 1 (ранее – Международный стандарт контроля качества (МСКК) *«Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг»*.

[10] МСА 220 (пересмотренный) *«Управление качеством при проведении аудита финансовой отчетности»*.

[11] МСК 2 *«Проверки качества выполнения заданий»*.

[12] Некоторые из инициатив направлены на проведение обязательного аудита, другие – на проведение других видов аудита для МСП. В Приложении 1 приведены примеры таких инициатив.

8. МСА были уточнены и пересмотрены в 2005–2009 годах (Проект «Ясность») с целью их применения к аудиту организаций любого размера и сложности; в рамках завершения проекта «Ясность» IAASB согласился провести послевнедренческий обзор, чтобы определить, были ли достигнуты его цели по уточнению МСА.

9. Послевнедренческий обзор пересмотренных МСА проводился в два этапа. Один из основных выводов первого этапа обзора заключался в том, что существует определенная обеспокоенность по поводу применения МСА к малым предприятиям, в частности, в отношении того, можно ли применять их экономически эффективным образом. Поэтому было решено уделить этому вопросу особое внимание на втором этапе послевнедренческого обзора.

10. IAASB завершил послевнедренческий обзор (ПО) по уточненным МСА в 2013 году. В рамках второго этапа ПО в 2011 и 2012 годах КМСФО провел ежегодный опрос малых и средних практик (МСП) по аудиту МСП из ряда стран, внедривших уточненные МСА, в течение двух лет после внедрения уточненных стандартов (то есть после их вступления в силу в 2009 году). Результаты опросов включали:

    (a) призыв респондентов к дальнейшей демонстрации масштабируемости требований в рамках МСА;

    (b) озабоченность по поводу требований к документации, причем некоторые респонденты призвали дать больше указаний относительно характера и объема требуемой документации;

    (c) проблемы, связанные с внедрением определенных стандартов в среде МСП.

11. При рассмотрении выводов, сделанных по результатам обзора после внедрения, IAASB признал, что объем и сложность стандартов могут привести к возникновению проблем при проведении аудита менее сложных организаций. Поэтому IAASB признал в своей стратегии

на 2015–2019 годы, что для эффективного внедрения во всем мире разрабатываемые стандарты должны быть пропорциональными и масштабируемыми для аудита любого размера и сложности.

12. Дальнейшие усилия по изучению проблем, с которыми сталкиваются аудиторы МСО, и определению соответствующего решения включали:

    (a) январь 2017 года – IAASB совместно с Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) и Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) провел двухдневную рабочую конференцию в Париже, посвященную пониманию потребностей СМП при применении аудиторских и неаудиторских стандартов IAASB к МСП;

    (b) март 2017 года – IAASB обсудил документ с изложением возможных действий по включению масштабируемости и пропорциональности в стандарты IAASB, в частности в МСА;

    (c) июнь 2017 года – на ежегодном совещании Национальных разработчиков стандартов (НСС), организованном IAASB, обсуждалась проблема аудита МСП и МСО. НСС рассказано о событиях в своих юрисдикциях, подчеркнуты усилия по изменению пороговых значений для освобождения от аудита;

    (d) июнь 2017 года – IAASB создал неофициальную рабочую группу для рассмотрения поднятых вопросов, чтобы получить консультации о надлежащих дальнейших действиях в ответ на мнения, высказанные заинтересованными сторонами как на Парижской конференции, так и на заседании НСС;

    (e) март 2018 года – IAASB обсудил на исполнительном заседании документ, освещающий выявленные проблемы аудита МСО, и согласился с рекомендацией о целесообразности проведения глобальной консультации по этим вопросам. С этой целью IAASB решил, что дискуссионный документ (ДД) поможет IAASB консолидировать работу, проделанную на сегодняшний день, лучше понять выявленные проблемы и непредвзято узнать мнение заинтересованных сторон о наиболее подходящих возможных действиях для решения этих проблем. Совет поддержал продолжение работы Рабочей группы по разработке ДД и подготовке рекомендаций для возможных действий IAASB после рассмотрения отзывов, полученных в ходе запланированных консультаций;

    (f) сентябрь 2018 года – IAASB обсудил первоначальный проект предложения о деятельности Рабочей группы МСО по разработке ДД для обсуждения IAASB;

    (g) март 2019 года – ДД был одобрен для выпуска на заседании IAASB в марте 2019 года,

    (h) апрель 2019 года – опубликован ДД по вопросам и проблемам, связанным с аудитом МСО;

    (i) май 2019 года – состоялась вторая Парижская конференция, на этот раз посвященная вопросам, изложенным в ДД (вновь проводилась совместно с Национальной аудиторской компанией (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes CNCC) и Высшим советом Ордена экспертов-счетоводов (Conseil Supérieur de l’Ordre des Experts-Comptables - CSOEC)).

13. Совет проводил широкомасштабные консультации и мероприятия по вопросам и проблемам, связанным с аудитом МСО:

(a) регулярно обновлялась информация и результаты участия Консультативной группы МФБ по СМП;

(b) проводилась специальная информационная работа с группами заинтересованных сторон, представляющих интересы СМП, такими как Северная федерация, Accountancy Europe, Эдинбургская группа, Европейская федерация бухгалтеров и аудиторов для МСП и другие соответствующие профессиональные бухгалтерские организации;

(c) осуществлялось постоянное взаимодействие и обсуждение с НСС, регулирующими органами и органами аудиторского надзора;

(d) проводились обсуждения с представителями Форума фирм и с аудиторами, обслуживающими МСО;

(e) было организовано целенаправленное обсуждение аспектов аудита, связанных недобросовестными действиями, применительно к МСО в рамках круглого стола, проведенного в 2020 году.

Дискуссионный документ – изучение возможных действий

14. ДД стал кульминацией усилий IAASB, направленных на понимание многочисленных вопросов и проблем, возникающих при проведении аудита МСО. Помимо изучения выявленных вопросов и проблем в области аудита МСО, в ДД были предложены различные варианты действий, которые мог бы предпринять IAASB и по которым было запрошено мнение заинтересованных сторон о том, что рассматривается в качестве предпочтительных действий:

(a) пересмотреть МСА, чтобы более четко рассмотреть вопрос масштабируемости и сделать работу аудиторов более ясной;

(b) разработать отдельный аудиторский стандарт для аудита МСО, обеспечивающий тот же уровень уверенности, что и МСА (то есть разумную уверенность);

(c) разработать руководство для аудиторов МСО или предпринять иные действия по разъяснению применения требований МСА в обстоятельствах МСО.

15. На ДД было получено 93 письменных ответа. Наиболее существенные, всеобъемлющие вопросы, поднятые в ходе информационно-просветительской работы и отмеченные в ответах на ДД, включали следующее:

(a) существует острая необходимость в международном решении вопросов, связанных с аудитом МСО, поскольку юрисдикции все чаще разрабатывают свои собственные стандарты и начинают другие инициативы в этой области (в частности, было отмечено, что дальнейшее промедление не в интересах общества, поскольку это может иметь долгосрочные последствия для принятия и использования международных стандартов IAASB);

(b) IAASB должен определить приоритетность своих усилий по разработке решения проблем и вопросов, связанных с аудитом МСО;

(c) решение не сводится к одному варианту действия и, скорее всего, включает в себя комбинацию действий, изложенных в ДД.

В декабре 2019 года IAASB также опубликовал Заявление об обратной связи, обобщающий услышанное.

16. В ответах на ДД также подчеркивается, что многие вопросы и проблемы, возникающие в ходе аудита МСО, не являются уникальными для МСО, а могут быть более широко применимы и к другим аудиторским заданиям. В частности, были отмечены вопросы применения МСА, связанные со сложностью, понятностью, масштабируемостью и пропорциональностью для всех видов аудита. Поэтому, учитывая потребности всех заинтересованных сторон, а также время, необходимое для разработки изменений для решения вопросов и проблем в рамках более широкого набора МСА, в июне 2020 года IAASB согласовал два направления работы:

    (a) рабочее направление "Нацеленное на МСА направление (ISA Focused Workstream)", рассматривающее вопросы сложности, понятности, масштабируемости и пропорциональности (СПМП) в отношении МСА в более широком смысле, для решения проблем, выявленных при применении МСА, для аудита всех типов организаций, включая аудит МСО; (более подробную информацию о рабочем направлении СПМП можно найти на веб-странице проекта);

    (b) рабочее направление "Отдельный стандарт", изучающий возможность разработки отдельного стандарта по аудиту МСО.

DRAFT

Раздел 1 Введение

Разработка IAASB отдельного стандарта по аудиту финансовой отчетности МСО

17. С июля 2020 года IAASB сосредоточил усилия на разработке отдельного стандарта по аудиту финансовой отчетности МСО (аудита МСО).

18. В декабре 2020 года IAASB одобрил Проектное предложение для рабочего направления по разработке отдельного стандарта. Проект призван служить общественным интересам путем:

    (a) **поддержания доверия к финансовой отчетности малых и средних предприятий.** МСП и другие менее сложные организации являются важнейшим источником занятости и инноваций и тесно связаны с интересами местных сообществ. Поэтому проведение высококачественного аудита, который вселяет уверенность и повышает доверие к этому сектору экономики служит общественным интересам;

    (b) **помощи аудиторам, проводящим аудит МСО, в проведении последовательного, эффективного и высококачественного аудита**. Упорядоченные и целенаправленные требования, соответствующие аудиту МСО, приводят к тому, что аудитор добивается разумной уверенности, проводит надлежащее тщательное выявление и оценку рисков и разрабатывает ответные меры, которые являются последовательными и эффективными в условиях МСО, тем самым поддерживая качество аудита;

    (c) **учета потребность в конкретизации требований, ориентированных на обстоятельства аудита МСО** и соответствующих им, а также поддержании разработки стандарта, который соответствует целям, при этом можно попробовать учесть потребности тех заинтересованных сторон, которые выявили проблемы с применением международных стандартов при аудите МСО;

    (d) **содействия более последовательному применению стандартов аудита при аудите МСО.** Ожидается, что разработка глобального стандарта для аудита МСО заполнит предполагаемый пробел, который в настоящее время восполняется отдельными юрисдикциями, разрабатывающими собственные стандарты для целей аудита МСО, что может привести к несогласованности в практике при проведении аудита МСО. Такая фрагментация не отвечает общественным интересам. Разработка глобального решения отвечала бы общественным интересам, обеспечивая последовательность применения стандартов при аудите МСО, а также содействуя достижению единого понимания процедур, выполняемых при аудите МСО.

19. В период действия стратегии на 2020–2023 годы IAASB взял на себя обязательство применять, по возможности, более гибкий подход к разработке стандартов. Используя этот гибкий подход и признавая срочную потребность в отдельном стандарте для аудита МСО, IAASB установил ускоренные сроки для разработки отдельного стандарта.

20. Для получения обратной связи от пользователей в режиме реального времени, и в этом проявляется гибкий подход к разработке стандартов, IAASB привлек международную референтную группу (the LCE Reference Group), состоящую из 15 членов – представителей сообщества МСО. Эта группа, в ответ на вопросы и проблемы аудита МСО, помогла своевременно разработать предлагаемый документ, содержащий:

    (a) предоставление мнений о направлении предложений для содействия эффективной разработке предлагаемого стандарта. Первоначально это включало обсуждение на высоком уровне стратегических вопросов и принципов, использованных для разработки предлагаемого стандарта, и перешло в обсуждение содержания предлагаемого стандарта после его разработки;

    (b) предложение своего видения важных технических вопросов, возникающих в связи с проблемами, связанными с проведением аудита МСО, и того, как они должны быть отражены в проекте отдельного стандарта;

    (c) консультирование по другим вопросам, которые должны быть приняты во внимание при разработке предлагаемого отдельного стандарта.

21. В соответствии с определенными сроками, указанными в предлагаемом Проекте, к настоящему времени был разработан отдельный стандарт, публикация которого была одобрена IAASB в июне 2021 года.

22. Сейчас крайне важно получить отзывы от сообщества, в том числе от тех, на кого стандарт окажет непосредственное влияние (например, от пользователей финансовой отчетности МСО, владельцев и руководства МСО, законодательных или регулирующих органов или соответствующих местных органов с полномочиями по установлению стандартов, а также аудиторов, проводящих аудит МСО). Так, запрашиваются отзывы, касающиеся принципов, использованных при разработке проекта МСА для МСО, структуры и содержания предлагаемого стандарта, а также конкретных ключевых вопросов, изложенных в оставшейся части настоящей пояснительной записки.

23. В последующих разделах описываются ключевые вопросы, рассмотренные IAASB при разработке проекта МСА для МСО.

DRAFT

Раздел 3 Руководство для респондентов

IAASB приветствует комментарии по всем вопросам, затронутым в проекте МСА для МСО, но особенно по тем, которые указаны в специальном поле "Запрос о комментировании" во всей этой пояснительной записке. Полный список всех вопросов также можно найти в Приложении 2 к данной пояснительной записке.

Респондентов просят прокомментировать ясность, понятность и практичность применения проекта Международного стандарта аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций (проект МСА для МСО). В связи с этим, наиболее полезны будут такие комментарии, в которых будут выделены конкретные аспекты МСА для МСО, и изложены обстоятельства, которые могут создать любые поводы для беспокойства, касающиеся ясности, понятности и практичности применения стандартов, а также полезны предложения по улучшению стандарта. Также приветствуются конкретные предложения, содержащие любые предложения по изменению формулировок в МСА для МСО.

Респонденты могут ответить на все вопросы, или только на те вопросы, которые представляют для них интерес. Совету по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB) будет полезно знать о каждом мнении, включая те, когда респондент соглашается с положениями в предложенном проекте МСА для МСО, поскольку, если об этом не сообщено прямо, не очевидно, что предложения IAASB поддерживаются респондентом.

IAASB признает, что многие аудиторские задания сегодня – это аудит менее сложных организаций, работающих в широком круге отраслей, юрисдикций и относящихся к разным типам организаций. Таким образом, проект МСА для МСО, вероятно, будет представлять особый интерес для аудиторов и аудиторских организаций всех размеров и юрисдикций. Поэтому IAASB поощряет проведение аудиторами и аудиторскими организациями полевых испытаний[13] предложений стандарта и приветствует обмен результатами любых проведенных полевых испытаний с IAASB в рамках ответов на данный проект.

[13] IAASB не считает, что перед утверждением проекта МСА для МСО необходимо провести полевое тестирование или круглый стол, поскольку референтная группа МСО провела широкую разъяснительную работу и внесла свой вклад. Тем не менее, IAASB признает, что некоторые аудиторские организации могут решить провести полевые испытания, чтобы обосновать свой ответ о возможности применения проекта МСА для МСО. Полевые испытания могут принимать различные формы и могут быть сосредоточены на всех или определенных этапах аудита, или на конкретных требованиях проекта МСА для МСО, и могут проводиться на разных уровнях. Для того чтобы дать ответ о возможности применения проекта МСА для МСО, полевые испытания не требуются, но они признаны с точки зрения дополнительной информации и выражения различных точек зрения, которые могут быть получены таким образом.

Раздел 4 Предлагаемый стандарт и конкретные вопросы для комментирования

Раздел 4А – Общие вопросы о роли проекта МСА для МСО

24. Проект МСА для МСО был разработан как отдельный, самостоятельный стандарт, призванный быть соразмерным типичному характеру и обстоятельствам МСО. Предлагаемый стандарт содержит требования к аудитору получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, которые помочь ему обеспечить выражение мнения с разумной уверенностью в обстоятельствах аудита финансовой отчетности МСО (то есть МСО, как предусмотрено в предлагаемом стандарте (см. раздел 4В)).

25. МСА для МСО подходит для аудита в государственном секторе, если соблюдены критерии, изложенные в Области действия предлагаемого стандарта (часть А). Любые дополнительные обязанности, которые входят в сферу охвата задания для государственного сектора, более широкого, чем аудит финансовой отчетности, не рассматриваются в МСА для МСО. Там, где это уместно, в качестве пояснительного материала представлены конкретные соображения, касающиеся аудита в государственном секторе.

Отдельный автономный стандарт

26. IAASB разработал проект МСА для МСО как отдельный самодостаточный стандарт. Предлагаемый стандарт является отдельным от Международных стандартов аудита и не предусматривает при его применении прямых ссылок на требования или пояснительные материалы МСА. Это означает, что если существует обстоятельство, которое не было предусмотрено при разработке проекта МСА для МСО, как это рассматривается в Области действия предлагаемого стандарта (часть А), соответствующие требования МСА не могут быть использованы для "доработки" проекта МСА для МСО с целью устранения этого обстоятельства. Следовательно, общий поход для каждого аудиторского задания заключается в том, чтобы определить, подходит ли проект МСА для МСО для применения в этом задании с учетом характера и обстоятельств аудируемой организации; предлагаемый стандарт не рассматривает сложные вопросы или обстоятельства, и его нельзя использовать для аудита, который не является аудитом финансовой отчетности МСО.

27. Например, рассмотрим ситуацию, когда организация рассчитывает оценочное значение, получаемое с использованием индивидуальной сложной модели, которая не предусмотрена предлагаемым стандартом, но в остальном является МСО. В этом случае аудитор не может использовать проект МСА для МСО вместе с требованиями МСА 540 (пересмотренного) для применения в дополнении к тому, что не было рассмотрено в проекте МСА для МСО при планировании и проведении аудита. Следовательно, аудитору необходимо будет применить МСА или другие соответствующие стандарты аудита, поскольку проект МСА для МСО в силу особенностей разработки не рассматривает сложные вопросы или обстоятельства[14].

28. В ходе первоначальной разработки МСА для МСО IAASB активно обсуждал, должен ли предлагаемый стандарт быть действительно самостоятельным или его следует использовать в сочетании с МСА в определенных (подходящих) обстоятельствах. Несмотря на преимущества обоих вариантов, IAASB согласился с тем, что в целом предоставление

[14] Область действия предлагаемого стандарта (часть А) описывает конкретные запреты и качественные характеристики в описании сложности, для которых данный стандарт не применим.

аудиторам возможности ссылаться на другие МСА может создать дополнительные проблемы и вопросы или другие непреднамеренные последствия, такие как:

(a) неправомерное использование МСА для МСО, когда только полный комплект МСА был бы уместен с учетом характера и обстоятельств организации и потребностей пользователей этой организации;

(b) указание в заключении аудитора того, какой стандарт (стандарты) был применены[15] (например, неуместно ссылаться на полный комплект МСА в заключении аудитора, если аудитор не полностью соблюдал все МСА, относящиеся к аудиту).

29. IAASB также рассмотрел будущие последствия использования отдельного стандарта, если он не будет более тесно связан с полным комплектом МСА. Предлагаемый стандарт основан на основных требованиях к аудиту в рамках МСА, что делает предлагаемый стандарт проще для понимания и использования теми лицами, которые уже применяют МСА. В будущем, если аудитор не использовал полный комплект МСА и использовал только предложенный стандарт, высказывались опасения по поводу эффективного применения требований (без накопленных знаний о всех МСА и опыта их применения).

30. Однако, основываясь на результатах информационно-разъяснительной работы и отзывах, а также на дальнейшем рассмотрении данного вопроса, IAASB пришел к мнению, что возможные проблемы использования предлагаемого стандарта в будущем не перевешивают преимущества отдельного стандарта. Кроме того, предлагаемый стандарт был разработан, чтобы помочь аудиторам понять процесс аудита с помощью четких и понятных требований. Тем не менее, IAASB признает, что для внедрения стандарта потребуется выпуск вспомогательных руководящих материалов, как на начальном этапе, так и на постоянной основе (см. раздел 4G ниже).

Уровень уверенности при аудите МСО при применении проекта МСА для МСО

31. Цель аудита – повысить степень уверенности предполагаемых пользователей в финансовой отчетности. Аудитор достигает этого путем получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня в условиях данного задания, и выражения мнения о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. МСА разработаны таким образом, чтобы обеспечить основу выражения мнения, обеспечивающего разумную уверенность в ходе аудита. Разумная уверенность в контексте аудита – это высокая степень уверенности, но не абсолютная уверенность.

32. При разработке отдельного стандарта аудита МСО Совет провел консультации и обсудил соответствующий уровень уверенности, который будет уместен для предполагаемых пользователей финансовой отчетности МСО, включая вопрос о том, следует ли рассмотреть другой вид задания или другой уровень уверенности.

33. Заинтересованные стороны IAASB решительно поддержали идею о том, что отдельный стандарт должен содержать требования, которые приведут к формированию мнения, обеспечивающего разумную уверенность, и что это мнение должно быть выражено в форме заключения аудитора. Таким образом, намерения Совета заключались в разработке отдельного стандарта аудита, который приведет к формированию мнения, обеспечивающего

[15] Пункты 119–124 разъясняют требования к подготовке аудиторского заключения.

разумную уверенность, применяя концепции и принципы, уже используемые при аудите по полному комплекту МСА (поскольку МСА уже разработаны для формирования аудитором мнения, обеспечивающего разумную уверенность).

34. Было также решено, что в заключении аудитора необходимо четко указать, какой стандарт использовался (стандарты использовались), чтобы пользователи финансовой отчетности имели ясное представление о том, какие стандарты были применены при проведении аудита.

Заголовок стандарта

35. В Техническом задании IAASB определены типы разработанных и выпущенных IAASB документов (например, в нем отмечается: "IAASB разрабатывает и выпускает Международные стандарты аудита и Международные стандарты обзорных проверок (МСОП) для применения в аудите и обзорных проверках финансовой информации прошедших периодов"). В Техническом задании также указано, что IAASB публикует другие материалы по вопросам аудита и обеспечения уверенности, тем самым способствуя пониманию общественностью роли и обязанностей профессиональных аудиторов и иных поставщиков услуг, выполняющих задания по обеспечению уверенности. Поэтому разработка нового стандарта аудита входит в круг полномочий IAASB.

36. IAASB рассмотрел варианты названия и классификации стандарта в рамках имеющегося набора международных стандартов в свете опасений по поводу возможной путаницы, которая может возникнуть в результате появления нового стандарта аудита с названием, аналогичным Международным стандартам аудита. IAASB рассмотрел вопрос о том, следует ли добавить МСА для МСО к существующим МСА (например, путем создания 900-й серии). Однако, чтобы избежать путаницы в отношении самостоятельного характера стандарта и неправильного использования Международных стандартов аудита в сочетании с обсуждаемым стандартом, IAASB решил не помещать МСА для МСО в существующую серию МСА.

37. Предлагаемый новый стандарт аудита для проведения аудита МСО является международным стандартом и касается аудита финансовой информации прошедших периодов. Поэтому IAASB рассмотрел вопрос о том, как можно отличить это название от прочих МСА, чтобы не создавать путаницы относительно того, какие стандарты были использованы для конкретного аудита. По мнению IAASB, название должно отражать новую категорию международного стандарта, которая эффективно описывает предлагаемый стандарт, одновременно делая его узнаваемым как стандарт IAASB.

38. Поэтому предлагается назвать новый стандарт "Международный стандарт аудита (МСА) по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций (МСА для МСО)", что позволит отличить стандарт от иных МСА, ссылаясь конкретно на аудит МСО, и при этом сохранить идентификацию как глобального стандарта IAASB. Такой подход к присвоению названия также соответствует подходу, используемому Советом по международным стандартам финансовой отчетности (IASB) при отграничении своего Международного стандарта финансовой отчетности для малых и средних предприятий (МСФО для МСП) от "полных" Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Соответствующие поправки в Предисловие к сборнику стандартов IAASB

39. Предисловие к *Сборнику международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг* (Предисловие к сборнику стандартов IAASB) в Сборнике IAASB

описывает сферу применения и полномочия стандартов, которые издает IAASB. В связи с введением новой категории международного стандарта для предлагаемого стандарта потребуется внесение согласующихся поправок в Предисловие к сборнику стандартов IAASB.

40. Предлагаемые согласующиеся поправки к Предисловию к сборнику стандартов IAASB в настоящем документе излагают эти изменения для включения этой новой категории международных стандартов в Сборник Международных стандартов IAASB и представляют предлагаемые согласующиеся поправки к Предисловию к сборнику стандартов IAASB.

Запрос о комментировании – конкретные вопросы

1. Разработчики простят респондентов выразить свое мнение по следующим вопросам:
   (a) Что вы думаете о самостоятельном характере предлагаемого стандарта, в том числе о подробности описания любых проблемных областей, связанных с применением предлагаемого стандарта, или о возможных препятствиях, которые могут помешать этому подходу?
   (b) Что вы думаете о названии предлагаемого стандарта?
   (c) Какие любые иные вопросы, связанные с МСА для МСО, с позиций, изложенных в этом разделе (раздел 4A) возникают у вас?
2. Согласны ли вы с предлагаемыми согласующимися поправками к Предисловию к стандартам, выпущенным Советом по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (см. пункты 39–40)? Если нет, то почему нет, и какие дальнейшие изменения могут потребоваться?

Обращаем ваше внимание: в конце раздела 4F (вопрос 17) приведен обобщающий вопрос, который предполагает поделиться мнением о том, соответствует ли в целом МСА для МСО потребностям пользователей и других заинтересованных сторон, и может ли, и будет ли использоваться предлагаемый стандарт. Лучше всего ответить на этот вопрос после рассмотрения всех предваряющих соображений, изложенных в настоящем меморандуме, и ознакомившись с содержанием предлагаемого стандарта.

Раздел 4B – **Область действия настоящего стандарта**

41. Область действия, описанная в части A, устанавливает сферу применения предлагаемого стандарта. Чтобы помочь законодательным или регулирующим органам или соответствующим местным органам с полномочиями по установлению стандартов (такими как регулирующие или надзорные органы, НСС, профессиональные бухгалтерские организации или другие, в зависимости от ситуации), аудиторским организациям и аудиторам, в применении Области действия данного стандарта IAASB разработал *Дополнительное руководство по Области действия стандарта* (Дополнительное руководство по Области действия), которое можно найти на веб-странице ISA for LCE Exposure Draft webpage. В указанном вспомогательном материале изложены дополнительные соображения об определении или оценке порядка применения предлагаемого стандарта.

42. IAASB подробно обсудил подход к области действия и сферы применения проекта МСА для МСО, включая то, для каких типов организаций предполагается использовать предлагаемый стандарт, и как это лучше всего описать и представить.

43. Максимально четкое объяснение сферы применения предлагаемого стандарта является важной задачей при разработке и применении предлагаемого стандарта, поскольку она неразрывно связана с содержанием стандарта.

44. Предлагаемый стандарт не предназначен для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств по сложным вопросам или в сложных обстоятельствах. Если проект МСА для МСО будет использоваться для заданий, для которых он не был разработан, то требований предлагаемого стандарта будет недостаточно для получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств, чтобы сформировать мнение, обеспечивающее разумную уверенность. Поэтому четкое описание категорий организаций, для которых проект МСА для МСО не предназначен – как указано в Области действия стандарта и описано в пункте 50 – является необходимым , поскольку:

    (a) IAASB может принять решение о требованиях, которые подходят для аудита МСО, исходя из типичного характера и обстоятельств таких организаций;

    (b) законодательные или регулирующие органы или соответствующие местные органы с полномочиями по установлению стандартов, аудиторские организации и аудиторы будут проинформированы о предполагаемой сфере применения предлагаемого стандарта.

45. В ходе разработки проекта МСА для МСО были высказаны различные мнения о том, насколько предписывающим должен быть язык Области действия, и как много суждений должно быть использовано при вынесении соответствующих суждений о применимости стандарта. Первоначально IAASB использовал подход к определению "менее сложной организации" для целей предлагаемого стандарта, но IAASB посчитал, что этот подход не позволяет четко отразить все обстоятельства, которые могут сделать организацию менее сложной. IAASB также изучил подход, который требовал значительного уровня суждений при определении применимости стандарта, но который не был признан подходящим с точки зрения последовательности применения.

46. IAASB также рассмотрел подход Совета по МСФО к применимости МСФО для МСП, в частности, использование концепции "публичной подотчетности" для описания того, для каких организаций стандарт не применим. IAASB решил не вводить концепцию публичной подотчетности в документы IAASB, поскольку это может привести к дальнейшей путанице с концепциями, уже используемыми для описания организаций, с характеристиками, присущими объектам общественного интереса[16]. Кроме того, необходимо будет дополнительно рассмотреть вопрос о том, как эта новая концепция будет применяться к аудиту в государственном секторе.

47. Поэтому для достижения баланса между излишней директивностью и возможностью слишком широкого суждения при определении целесообразности применения предлагаемого стандарта, IAASB разъяснил сферу применения, запретив использование предлагаемого стандарта для определенных видов организаций, и далее описал те качественные характеристики, которые сделают стандарт неприемлемым для применения (то есть дал общее описание того, когда предлагаемый стандарт неприемлем для применения, исходя из ситуации, в которой аудит не будет считаться аудитом МСО).

[16] IAASB также не забывает о работе, проводимой Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров (IESBA) над определением организаций, представляющих общественный интерес (общественно значимые организации, ОЗО), и о том, какое влияние эти изменения могут оказать на стандарты IAASB.

48. Несмотря на то, что неизбежно будет присутствовать определенный уровень субъективных суждений, было решено, что такой подход обеспечит лучший баланс между требованиями и выражением мнения. Некоторые члены Совета по-прежнему считают, что предполагаемый уровень субъективности суждений для этих обстоятельств слишком высок, и что желателен более высокий уровень регулирования. IAASB просит респондентов дать конкретный отзыв в отношении этой области обсуждения.

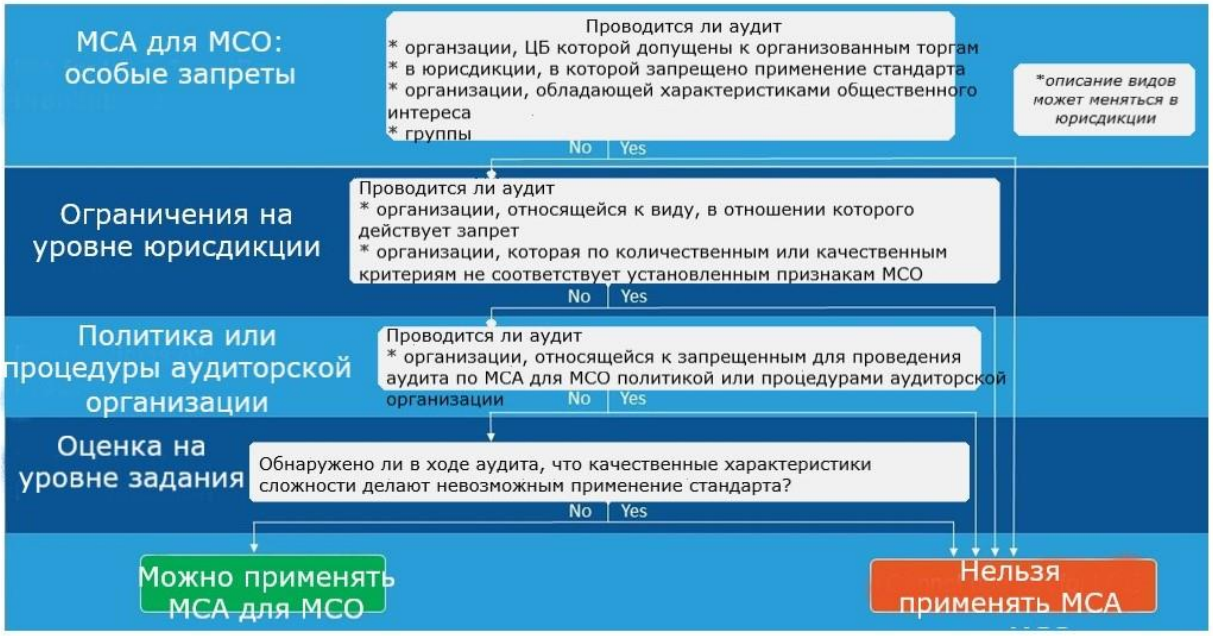
49. При описании основ для определения надлежащего порядка использования предлагаемого стандарта, по мнению IAASB, соответствующие ограничения должны быть разделены на две категории:

    (a) конкретные виды организаций, для которых использование стандарта запрещено;

    (b) качественные характеристики, которые, если они обнаруживаются у организации, препятствуют применению стандарта для аудита финансовой отчетности этой организации, поскольку такие качественные характеристики являются индикаторами или косвенными признаками вопросов или обстоятельств, для которых стандарт не был разработан.

    Если организация не попадает под ограничения, описанные в пунктах (a) и (b) выше, для выполнения аудиторского задания уместно применять проект МСА для МСО .

50. Следующая схема объясняет ограничения применения стандарта для индивидуального задания (пункты А.5. – А.9. в МСА для МСО):



Ограничение применения с помощью специальных запретов

51. Как указано в пункте А.7. проекта МСА для МСО, конкретные виды организаций, для которых применение предлагаемого стандарта запрещено, определяются следующим:

    (a) законы и нормативные акты (см. пункт 52 ниже):

        (i) явно запрещают использование [проекта] МСА для МСО (то есть [проект стандарта] стандарт не разрешен для использования в определенной юрисдикции); либо

        (ii) устанавливают использование стандартов аудита, отличных от [проекта] МСА для МСО, для аудита финансовой отчетности в этой юрисдикции.

    (b) организация является организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам (см. пункты 53–54 ниже);

    (c) организация соответствует одному из следующих критериев (см. пункты 53 и 55–61):

        (i) организация, в которой одним из основных видов деятельности является привлечение средств населения;

        (ii) организация, в которой одним из основных видов деятельности является осуществление страхования населения;

        (iii) организация, вид деятельности которой заключается в предоставлении пособий по окончании трудовой деятельности;

        (iv) организация, вид деятельности которой заключается в том, чтобы выступать в качестве механизма коллективных инвестиций, и которая выпускает погашаемые финансовые инструменты для населения;

        (v) организация относится к тому виду организаций, для которых использование [проекта] МСА для МСО прямо запрещено законодательным или регулирующим органом или соответствующим местным органом, обладающим полномочиями по установлению стандартов в данной юрисдикции(см. пункты 56 и 59 ниже);

    (d) аудит представляет собой проверку финансовой отчетности группы (см. пункты 62–63 и раздел 5);

Прямой запрет установлен в законе или нормативном акте

52. Пункт А.7.(а) проекта МСА для МСО предназначен для применения ко всем видам организаций в конкретной юрисдикции, когда юрисдикция либо не хочет принимать МСА для МСО, либо юрисдикция устанавливает вместо него другой стандарт(стандарты).

Виды организаций с характеристиками, присущими объектам общественного интереса — организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам

53. Виды организаций, которые имеют характеристики, присущие объектам общественного интереса к их деятельности, и могут воплощать высокий уровень сложности фактически или по форме, в основном были исключены из сферы применения проекта МСА для МСО. Для некоторых организаций, которые представляют значительный общественный интерес, например, для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, IAASB считает, что проект МСА для МСО является неприменимым, поэтому ни в каком случае

не может быть использован для аудита таких организаций. К числу организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, относятся:

организации, акции, долевые или долговые инструменты которой котируются или включены в котировальные списки на какой-либо признанной фондовой бирже либо предлагаются к продаже в соответствии с регламентами признанной биржи или иной аналогичной организации.

54. Решение запретить использование предлагаемого стандарта для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, получило широкую поддержку многих заинтересованных сторон, с которыми проводилась разъяснительная работа; поддержку оказали также органы, осуществляющие регулирование обращения ценных бумаг, и имеющие особые полномочия в этой области. Однако некоторые заинтересованные стороны высказали мнение, что решение о целесообразности применения стандарта для аудита должно приниматься только на основании сложности, и поэтому в сферу действия предлагаемого стандарта следует включить более мелкие, несложные организации, прошедшие листинг. Однако IAASB остается при своем мнении, что, ввиду высокого общественного интереса к этим организациям, они по-прежнему должны быть исключены из сферы применения предлагаемого стандарта, независимо от того, насколько они сложны. Поэтому в настоящее время в проекте МСА для МСО не предусмотрено процедур, специфических для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам (например, в отношении ключевых вопросов аудита или информации по сегментам).

Виды организаций с характеристиками, присущими объектам общественного интереса — прочие организации

55. Описание типов других организаций, имеющих характеристики, присущие объектам общественного интереса (не входящих в перечень организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам), является многогранным для представления широкой аудитории. Некоторые юрисдикции дали определение ОЗО (общественно значимые организации, организации, представляющие общественный интерес) в своей юрисдикции, а другие – нет.

56. В отсутствие глобального определения ОЗО, IAASB описал виды организаций в пункте A.7.(c)(i)–(iv) МСА для МСО, которые обычно имеют характеристики, присущие объектам общественного интереса для целей определения надлежащего применения проекта МСА для МСО (с возможностью внесения ограниченных изменений в эти виды организаций). Существует также возможность для юрисдикции дополнительно запретить определенным категориям организаций использовать предложенный стандарт в этой юрисдикции (пункт A.7.(v)).

57. Виды организаций, описанные в пункте A.7.(c)(i)–(iv) проекта МСА для МСО, в целом соответствуют предложениям[17] IESBA по описанию ОЗО в его проекте по разработке определения ОЗО. Несмотря на консультации с IESBA и любые дальнейшие изменения, которые могут быть внесены в эти описания для целей Международного кодекса этики профессиональных бухгалтеров (включая Международные стандарты независимости) (Кодекс IESBA), IAASB считает, что это те же категории организаций, которые, по мнению IAASB,

[17] https://www.ethicsboard.org/publications/proposed-revisions-definitions-listed-entity-and-public-interest-entity-code

обладают характеристиками, присущими объектам общественного интереса, для целей предлагаемого стандарта, и поэтому продолжит использовать эти описания[18].

58. Предоставляя юрисдикциям (то есть законодательным или регулирующим органам или соответствующим местным органам с полномочиями по установлению постоянных стандартов) возможность изменять те виды организаций, которые описаны в пункте A.7.(i)–(iv), или возможность дополнительно запрещать организациям использовать стандарт согласно пункту A.7.(v), IAASB признает, что в некоторых юрисдикциях могут существовать различные обстоятельства, которые необходимо принимать во внимание. Например, в местном контексте могут существовать организации, которые подпадают под запрет (поскольку запрещен более широкий вид организаций), хотя на самом деле они не обладают характеристиками, присущими объектам общественного интереса, (они могут быть "подмножеством" в рамках описанного широкого вида). В пределах юрисдикции могут также существовать дополнительные виды организаций, которые при этом обладают характеристиками, присущими объектам общественного интереса. Поэтому предлагаемый стандарт допускает возможность модификации этих видов организаций, в отношении которых устанавливается запрет на применение стандарта следующим образом:

    (a) явное разрешение конкретной подгруппе в рамках вида использовать предлагаемый стандарт (однако с учетом качественных характеристик, относящихся к надлежащему использованию стандарта (см. пункты 67–71 ниже));

    (b) введение дополнительных видов организаций, которым запрещено применять предложенный стандарт (посредством использования пункта A.7.(v));

    Такие изменения могут быть внесены только на уровне юрисдикции, и изменения могут быть установлены только в пределах определенного вида организаций, при этом весь рассматриваемый вид организаций не может быть исключен. В пунктах 18–20 Дополнительного руководства по Области действия приводятся примеры того, когда такие изменения могут быть уместны.

59. Несмотря на сходство между пунктом A.7. и предложенным IESBA определением ОЗО, пункт A.7.(c)(v) проекта МСА для МСО отличается от того, как IESBA описывает соответствующую категорию для целей своего проекта ОЗО. Для целей определения того, каким организациям следует запретить использовать МСА для МСО, и в свете различных подходов к определению ОЗО в разных юрисдикциях, IAASB признает, что юрисдикции должны иметь возможность дополнительно запретить определенным категориям организаций использовать предложенный стандарт, если это потребуется (то есть это категория, которая может быть изменена юрисдикцией в соответствии с их индивидуальными обстоятельствами) (также см. пункт 58 выше). Это изменение также учитывает те юрисдикции, которые не используют Кодекс IESBA или имеют свое определение ОЗО.

60. IAASB также рассмотрел вопрос о том, будет ли полный список организаций, в отношении которых запрещено применять стандарт, адекватно отражать те организации, которые предполагается исключить, если юрисдикция не внесет дальнейших изменений в Область действия, и пришел к выводу, что этот список является адекватным.

[18] IAASB реализует проект по рассмотрению влияния проекта IESBA ОЗО на стандарты IAASB в более широком смысле, включая любые изменения, сделанные в отношении определения ОЗО. Несмотря на то, что IAASB считает виды организаций в Области действия приемлемыми, любые дальнейшие изменения IESBA в предложенном им определении ОЗО будут дополнительно рассмотрены на предмет соответствия, когда IESBA завершит работу над своим проектом.

61. В пункте 23 Дополнительного руководства по Области действия описано, что подразумевается под основной деятельностью организации при применении пункта A.7.(c)(i)–(ii) проекта МСО для МСА. Рассмотрение вопроса о том, является ли основная деятельность организации соответствующей тому, как это описано, является вопросом профессионального суждения. Например, если организация продает товары или услуги и получает депозиты с целью обеспечения оплаты товара или услуги до поставки товара или услуги, вряд ли прием депозитов от населения будет признаваться основной деятельностью организации. Каждая ситуация будет оцениваться по фактическим обстоятельствам в отношении того, что считается основной деятельностью организации для целей применения МСА для МСО.

Исключение аудита финансовой отчетности группы

62. Аудиторские задания в отношении финансовой отчетности группы (аудит группы) также исключены из сферы применения предлагаемого стандарта. Это связано с тем, что, в целом, IAASB считает, что аудиторские задания в отношении группы по своей природе обладают характеристиками, отражающими сложность структуры и операций внутри группы, эта, как и другие сложные области, не были учтены при разработке предлагаемого стандарта. Поэтому предложение о полном запрете применения стандарта к аудиту группы является той областью, в которой IAASB обращается за конкретными предложениями – см. раздел 5.

63. Область действия описывает сферу применения заданий по аудиту группы на основе определения финансовой отчетности группы, содержащегося в проекте предлагаемого МСА 600 (пересмотренного) [19]. IAASB находится в процессе обсуждения комментариев, полученных по предлагаемому МСА 600 (пересмотренному), и если будут внесены дополнительные изменения в описание сферы применения заданий по аудиту группы, влияние этих изменений, если таковое будет иметь место, будет рассмотрено по мере завершения работы над МСА для МСО.

Прочие соображения

64. При рассмотрении вопроса о том, как описать сферу применения проекта МСА для МСО, IAASB обсудил использование количественных или других пороговых значений исключений или более конкретных критериев для определения сферы применения стандарта. Однако было решено, что для IAASB не представляется возможным определить пороговые значения исключений или другие критерии того, что может представлять собой аудит МСО, которые можно было бы последовательно применять во всем мире, например, из-за различия размеров экономик и сложности юрисдикций. Однако IAASB признал, что конкретные пороговые значения или критерии могут использоваться отдельными юрисдикциями при оценке возможности применения проекта МСА для МСО для данной юрисдикции. Поэтому такие критерии могут быть добавлены, как описано в пункте A.6. предлагаемого стандарта.

65. Установление конкретных запретов закреплено за законодательным или регулирующим органом или соответствующим местным органам, имеющим полномочиями по установлению стандартов, поскольку они имеют власть и полномочия разрешить применение проекта МСА для МСО в конкретной юрисдикции. Аудиторские организации и аудиторы смогут применять предложенный стандарт только в том случае, если это не запрещено в конкретной юрисдикции, и не смогут изменять виды организаций, в отношении которых запрещено

[19] Предлагаемый МСА 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонента)».

применять стандарт в юрисдикции, в которой они работают. Однако аудиторские организации, устанавливая политику или процедуры для применения МСА для МСО, могут иметь возможность дополнительно ограничить применение стандарта внутри аудиторской организации для большего числа видов организаций, основываясь, например, на рисках качества, оцененных на основе характера и обстоятельств заданий, выполняемых аудиторской организацией.

66. Ожидается, что одновременно с выпуском предлагаемого стандарта в той или иной юрисдикции законодательные или регулирующие органы или соответствующие местные органы, наделенные полномочиями по установлению стандартов, издадут положения и сопроводительные указания по принятию и применению стандарта, в зависимости от обстоятельств. Такие положения будут содержать описание того, какие задания по аудиту разрешено проводить с применением предлагаемого стандарта в соответствии с частью А проекта МСА для МСО, принимая во внимание, среди прочего, цель ограничения применения стандарта и другую соответствующую информацию в Дополнительном руководство по Области действия. Законодательные или регулирующие органы или соответствующие местные органы с полномочиями по установлению стандартов могут также включать дополнительную информацию для аудиторских организаций и аудиторов, вытекающую из местного законодательства, регулирования или действий правительственных органов, которая может иметь значение для их решений о применении стандарта.

Ограничение использования с помощью качественных характеристик

67. Помимо конкретных запретов, описанных выше, применение предлагаемого стандарта ограничено качественными характеристиками. Проведение аудита финансовой отчетности организации с применением МСА для МСО нецелесообразно, если в отношении аудируемой организации имеют место:

- сложные вопросы или обстоятельства, касающиеся характера и масштабов коммерческой деятельности, операций и связанных с ними сделок и событий, имеющих отношение к подготовке финансовой отчетности;
- условия, темы и вопросы, которые увеличивают сложность организации [как хозяйственного объекта] или свидетельствуют о наличие такой сложности, в частности, это могут быть вопросы, касающиеся собственности, механизмов корпоративного управления, политики, процедур или процессов, установленных организацией.

Эти характеристики предназначены для того, чтобы служить индикаторами или косвенными признаками вопросов или обстоятельств, которые считаются сложными для целей предлагаемого стандарта (то есть проект МСА для МСО не включает требования по рассмотрению таких вопросов или обстоятельств).

68. Качественные характеристики более подробно описаны в пунктах А.8.–А.9. части А проекта МСА для МСО, а также в Дополнительном руководстве по Области действия. Например, если оценочное значение подвержено более высокой степени неопределенности, вероятно, это является показателем сложности, и поэтому требования в отношении использования сложного моделирования и решения ситуаций с более высокой неопределенностью оценки не были включены в проект МСА для МСО.

69. При оценке целесообразности применения проекта МСА для МСО для конкретного задания аудиторам тем не менее придется применять профессиональное суждение, поскольку

невозможно создать запреты и ограничения, которые могли бы охватить на глобальном уровне аудит каждой организации, в деятельности которой проявляются индикатор (индикаторы) сложности.

70. Аудиторские организации несут ответственность за разработку политики или процедур в отношении разрешенного применения проекта МСА для МСО их рабочими группами[20]. При этом аудиторская организация принимает во внимание конкретные запреты на применение предлагаемого стандарта, любые дальнейшие модификации или ограничения, издаваемые соответствующим органом применимой юрисдикции, а также качественные характеристики, описанные в пунктах А.8.–А.9 проекта МСА для МСО.

71. Для индивидуальных аудиторских заданий, в рамках процедур принятия клиента на обслуживание или продолжения взаимоотношений с ним аудиторской организации и связанных с этим обязанностей руководителя задания, руководитель задания должен определить, является ли аудиторское задание аудитом МСО, принимая во внимание конкретные запреты, определения, действующие в юрисдикции, качественные характеристики и любые политику или процедуры аудиторской организации.

Запрос о комментировании – конкретные вопросы

3. Разработчики простят респондентов выразить свое мнение относительно Области действия проекта МСА для МСО (часть А предлагаемого стандарта). В частности:

   (a) Может ли Область действия быть применима в представленном виде? Если нет, то почему нет?

   (b) Могут ли возникнуть непредвиденные последствия, которые Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, еще не рассмотрел?

   (c) Существуют ли конкретные объекты в описанной Области действия, которые не ясны?

   (d) Достигает ли Область действия в приведенном виде намеченной цели надлежащего информирования заинтересованных сторон об охвате предлагаемым стандартом?

   (e) Является ли предлагаемая роль законодательных или регулирующих органов, или соответствующих местных органов, обладающих полномочиями по установлению стандартов в отдельных юрисдикциях, четкой и надлежащей?

4. Согласны ли вы с предлагаемыми ограничениями, касающимися применения проекта МСА для МСО? Если нет, то почему, и какие изменения (уточнения, дополнения или другие поправки) необходимо внести? Пожалуйста, конкретизируйте свой ответ, указывая отдельно:

   (a) конкретные запреты;

   (b) качественные характеристики.

   Если вы предоставляете комментарии в отношении конкретных запретов или качественных характеристик, будет полезно четко указать конкретный пункт (пункты), к которому (к которым) относятся ваши комментарии, и, в случае дополнений (предложений), указать конкретные пункты, которые, по вашему мнению, должны быть добавлены, и ваши доводы.

[20] МСК 1, пункты 24–27 и 30.

5. Что касается Дополнительного руководства по Области действия:

   (a) Помогает ли это Руководство в понимании Область действия? Если нет, то почему нет?

   (b) Есть ли другие вопросы, которые следует включить в руководство?

6. Существуют ли какие-либо другие вопросы, связанные с Областью действия, которые Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, должен рассмотреть по мере продвижения разработки проекта МСА для МСО до момента завершения?

Раздел 4С – Ключевые принципы, используемые при разработке проекта МСА для МСО

72. При осуществлении аудита, проводимого соответствии с МСА, предполагаемым результатом применения проекта МСА для МСО является заключение аудитора, которое повысит доверие пользователей к финансовой отчетности, полученное в результате качественного выполнения аудиторского задания. Основой для разработки проекта МСА для МСО для достижения этого результата является отдельный стандарт по аудиту финансовой отчетности МСО, который:

    (a) пропорционален характеру и обстоятельствам, которые являются типичными для аудита менее сложной организации (как это предусмотрено в Области действия);

    (b) может быть эффективно и результативно использован в этих типичных обстоятельствах для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, обосновывающих мнение аудитора, обеспечивающего разумную уверенность;

    (c) использует подход к аудиту, основанный на оценке риска, с требованиями, основанными на принципах, чтобы предлагаемый стандарт можно было применять к менее сложным организациям с широким спектром обстоятельств деятельности и относящихся к различным секторам или отраслям экономики.

73. Таким образом, многие основные понятия, используемые в Международных стандартах аудита для реализации риск-ориентированного подхода, были также включены в проект МСА для МСО, в том числе:

    - использование целей (см. пункты 78–80 ниже);
    - использование основных требований и концепций Международных стандартов аудита (таких как профессиональный скептицизм и профессиональное суждение) в качестве основы для определения выполняемой аудитором работы при проведении аудита МСО;
    - необходимость получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в обоснование мнения аудитора;
    - использование категории существенности для определения области приложения усилий аудитора и оценки искажений;
    - использование модели аудиторского риска, то есть применение концепций неотъемлемого риска, риска средств контроля и риска необнаружения.

    Таким образом, проект МСА для МСО будет иметь те же общие цели аудита для аудитора (описанные в части 1), а также те же присущие аудиту по Международным стандартам аудита ограничения, которые объясняются в Предисловии к предлагаемому стандарту.

Требования проекта МСА для МСО

74. Как и Международные стандарты аудита, проект МСА для МСО устанавливает требования, которые в совокупности обеспечивают достижение общей цели аудитора (то есть выражение мнения на основе полученных аудиторских доказательств). Соблюдение этих требований призвано поддержать получение аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств в качестве основы выражения мнения, обеспечивающего разумную уверенность.

75. Поэтому для разработки стандарта, позволяющего достичь разумной уверенности, IAASB использовал требования Международных стандартов аудита в качестве основы для изложения требований проекта МСА для МСО. Это было достигнуто путем воспроизведения и адаптации требований Международных стандартов аудита, которые считаются основными для проведения аудита, к характеру и обстоятельствам менее сложных организаций, как это предусмотрено предлагаемым стандартом. Аудиторские процедуры, которые не относятся к МСО, как это предусмотрено предлагаемым стандартом (например, процедуры, специфические для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам), не включены в проект МСА для МСО. Пункт 104 далее объясняет, как Международные стандарты аудита были включены в проект МСА для МСО.

76. Аудитор обязан соблюдать все соответствующие требования проекта МСА для МСО, если только не будет сочтено необходимым отступить от них, и только в исключительных обстоятельствах[21], для достижения разумной уверенности.

77. IAASB провел анализ того, как требования проекта МСА для МСО соотносятся с эквивалентными требованиями Международных стандартов аудита. Эта соотнесение, включающее комментарии для объяснения любых различий, доступно на веб-странице LCE Focus Area webpage и предоставляется только для справки (то есть оно не является частью разъяснений, но предоставляется, чтобы помочь респондентам понять различия между проектом МСА для МСО и МСА). Использование требований Международных стандартов аудита также обсуждается далее в разделе 4E ниже.

Цели каждой части

78. Поскольку предлагаемый стандарт основан на принципах, как и Международные стандарты аудита, каждая часть проекта МСА для МСО содержит цель, которая должна быть достигнута (цели, которые должны быть достигнуты) путем выполнения процедур для соблюдения требований, содержащихся в этой части. Цели фокусируют внимание аудитора на:

- понимании того, что именно необходимо выполнить;
- принятии решения о необходимости установления дополнительных целей в конкретных обстоятельствах аудита.

79. Цели проекта МСА для МСО соответствуют, где это уместно, эквивалентным целям МСА. Однако, учитывая структуру и процесс аудита в проекте МСА для МСО, в некоторых частях может быть рассмотрено множество тем, для которых эквивалентные МСА для этих отдельных тем будут иметь свою собственную цель (цели)). Поэтому некоторые цели в проекте МСА для МСО могут быть сформулированы более широко, чем в МСА.

[21] См. проект МСА для МСО, пункты 1.4.2. и 1.4.3.

80. IAASB также рассмотрел предполагаемые результаты целей всех частей вместе взятых и обсудил, помогут ли отдельные цели достичь общих целей аудитора (см. проект МСА для МСО пункт 1.3.1)[22] при их объединении, и согласился, что общие цели могут быть достигнуты.

Профессиональный скептицизм и профессиональное суждение

81. Основополагающая концепция профессионального скептицизма применяется так же, как и при аудите по Международным стандартам аудита. Некоторые из изменений, направленных на усиление профессионального скептицизма аудитора, которые были введены в МСА 540 (пересмотренный) и МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.), например, в отношении подтверждающих или противоречивых аудиторских доказательств, также были включены в проект МСА для МСО.

82. Использование подхода, основанного на оценке риска, также требует применения профессионального суждения при планировании и проведении аудита и будет применяться в проекте МСА для МСО таким же образом, как и при аудите по Международным стандартам аудита.

Соответствующие этические требования

83. Используя тот же подход, что и в Международных стандартах аудита, был разработан проект МСА для МСО, требующий, чтобы аудитор соблюдал соответствующие этические требования, включая требования независимости, при выполнении заданий по аудиту финансовой отчетности.

Управление качеством

84. Проект МСА для МСО был разработан на основе того, что аудитор, выполняющий задание, является членом аудиторской организации, которая подчиняется стандартам управления качеством IAASB (МСК)[23], или не менее строгим национальным требованиям.

Основные пояснительные материалы

85. Ключевой целью разработки предлагаемого стандарта было сохранение краткости и лаконичности (насколько это возможно); поэтому подход к приложениям или пояснительным материалам был тщательно обдуман.

86. IAASB рассмотрел как краткую версию, так и более длинную версию эквивалента изложения пояснительного материала, который был бы представлен в конце предлагаемого стандарта (аналогично тому, как «Руководство по применению и прочие пояснительные материалы» представлены после изложения требований в Международных стандартах аудита). В контексте структуры и осуществления процесса аудита в проекте МСА для МСО, IAASB пришел к выводу, что такой подход отрывает пояснительный материал от соответствующих требований и кажется очень субъективным в отношении того, что в него включено, особенно

[22] Общая цель аудита с применением проекта МСА для МСО такая же, как и общая цель аудита с использованием Международных стандартов аудита.

[23] Международные стандарты управления качеством (МСК) включают: МСК 1 и МСК 2. Кроме того, МСА 220 (пересмотренный) был использован при разработке части 3 проекта МСА для МСО. При разработке проекта МСА для МСО была использована новая и пересмотренная серия стандартов IAASB по управлению качеством, поскольку они вступят в силу до вступления в силу этого предлагаемого стандарта.

в силу того, что пояснительные материалы в Международных стандартах аудита носят более образовательный характер. Поэтому представляется более целесообразным включить любой такой пояснительный материал в основной текст предлагаемого стандарта наряду с соответствующими требованиями.

87. IAASB также рассмотрел вопрос о необходимости каких-либо приложений или пояснительных материалов, но в целом согласился с тем, что для реализации отдельных концепций и требований необходимо некоторое отдельное руководство. IAASB согласился ограничить это пояснительные материалы теми случаями, когда они необходимы для понимания или применения требования (требований). Таким образом, проект МСА для МСО включает основные пояснительные материалы (ОПМ), поскольку было сочтено, что пояснительный материал имеет решающее значение для поддержки излагаемых требований или концепций.

88. ОПМ служат той же цели, что и руководства по применению и прочие пояснительные материалы в Международных стандартах аудита, но ОПМ имеют гораздо более ограниченный характер, чем те, что представлены в МСА, и нацелены на более высокий уровень (то есть концептуальный и контекстуальный уровень), принимая во внимание типичный характер и обстоятельства аудита, для которых был разработан предлагаемый стандарт.

89. Чтобы отличить ОПМ от требований проекта МСА для МСО, ОПМ выделены курсивом (и размещены на полях светло-голубого цвета). Существует два типа основных пояснительных материалов: общие вводные пояснительные материалы, в которых объясняется контекст соответствующего раздела, и пояснительные материалы, относящийся к требованию, приведенному непосредственно над ними. Однако, никакой разницы в статусе каждого типа пояснительных материалов не содержится.

90. ОПМ сами по себе не налагают никаких требований и не расширяют применение каких-либо требований. Точнее, они используются, когда объяснение или руководство, к котором они относятся, считается настолько важным, что его включение в предлагаемый стандарт и расположение рядом с требованием (требованиями) считается необходимым и информативным для правильного понимания этого требования (этих требований). Ниже изложены общие принципы, использованные для включения ОМП в проект МСА для МСО:

- пункты ОПМ не создают дополнительных обязанностей для аудитора и не включают слова «должен»;
- не все понятия или требования объясняются при помощи ОМП. ОПМ предоставлены только в том случае, если считается, что они обеспечивают решающую поддержку для надлежащего применения концепции или требования (требований);
- ОПМ не предназначены для предоставления подробных примеров того, как применять требование – скорее они содержат описание вопросов, относящихся к пониманию и применению концепций или требований, содержащихся в проекте МСА для МСО. Например, в них можно более точно объяснить, что означает требование или на что оно направлено;
- если это будет сочтено необходимым, ОМП могут объяснить, почему необходимо провести ту или иную процедуру. Они также могут быть использованы для объяснения итеративного характера предлагаемого стандарта, если это необходимо;
- ОПМ, где это уместно, может проиллюстрировать, как требование может быть применено в различных обстоятельствах. Это иллюстрирует масштабируемость предлагаемого стандарта в отношении различных организаций, которые, вероятно, попадут под его действие;

- в ОПМ не включена справочная информация по вопросам, рассматриваемым в проекте МСА для МСО.

91. Выбор пунктов ОПМ для включения в проект МСА для МСО был основан на суждении IAASB при участии референтной группы МСО. Все изложенные в Международных стандартах аудита пункты с заголовком «Особенности малых организаций» были рассмотрены и включены по мере необходимости. В ОПМ также включены соображения, характерные для организаций государственного сектора и использования автоматизированных инструментов и методов (АИМ). Поскольку объем пояснительных материалов, включенных в предлагаемый стандарт, ограничен, IAASB признает необходимость подготовки вспомогательных материалов для внедрения, которые помогут эффективному применению предлагаемого стандарта после его окончательной доработки (см. раздел 4G ниже).

Запрос о комментировании – конкретные вопросы

7. Разработчики простят респондентов выразить свое мнение о ключевых принципах, использованных при разработке проекта МСА для МСО, как изложено в этом разделе 4C. Пожалуйста, структурируйте свой ответ следующим образом:
   (a) подход к тому, как требования МСА были включены в предлагаемый стандарт (см. пункты 74–77);
   (b) подход к целям каждой части предлагаемого стандарта (см. пункты 78–80);
   (c) Принципы, касающиеся профессионального скептицизма и профессионального суждения, соответствующих этических требований и управления качеством (см. пункты 81–84);
   (d) Подход к Основным пояснительным материалам (см. пункты 85–91), включающий:
      (i) содержание *Основных пояснительных материалов* (ОПМ), в том числе служат ли они той цели, для которой они предназначены;
      (ii) достаточность *Основных пояснительных материалов* (ОПМ);
      (iii) способ представления *Основных пояснительных материалов* (ОПМ) в рамках предлагаемого стандарта.

В разделе 4E ниже рассматривается содержание проекта МСА для МСО, включая конкретные вопросы для респондентов, которые должны предоставить свои подробные комментарии по содержанию предлагаемого стандарта.

Раздел 4D – Общий дизайн и структура проекта МСА для МСО

Структура

92. Содержание (то есть требования и соответствующие ОПМ) проекта МСА для МСО сгруппировано в девять частей, которые следуют процессу выполнения аудиторского задания (а не в соответствии с предметами или темами, как это имеет место в Международных стандартах аудита). Частям предшествует Предисловие к стандарту и Область действия (как это указано выше).

93. Обзор каждой части, а также сопутствующие разделы и приложения приведены ниже:

Предисловие	Объясняется дизайн, предполагаемое использование и формат предлагаемого стандарта, обязанности руководства и подход к будущему поддержанию стандарта, а также другие важные вопросы, которые не являются частью стандарта.
Область действия (часть А)	Указываются обстоятельства, при которых применение предлагаемого стандарта запрещено или иным образом ограничено (как объяснено выше).
Части 1 – 3	Излагаются широкие концепции и основные вопросы, относящиеся к аудиту, проводимому с применением проекта МСА для МСО, включая описание общей цели аудита. В разделе 4Е ниже подробно описано содержание каждой отдельной части.
Части 4 – 9	Излагаются основные требования к аудиту МСО в соответствии с типичным процессом проведения аудита. В разделе 4Е ниже подробно описано содержание каждой отдельной части.
Приложения	В приложениях 1 – 6 изложены некоторые конкретные соображения и вопросы для аудита МСО, а также иллюстративные материалы. Приложения, представленные в рамках проекта МСА для МСО, имеют тот же статус, что и ОПМ. В разделе 4Е ниже приводится подробное содержание каждого Приложения.

94. В каждой части (части 1–9) использована одинаковая структура для обеспечения последовательности применения:

(a) вводный блок-вставка, содержащая краткое изложение содержания и объема данной части. Материал во вводных блоках не предназначен для создания каких-либо обязательств для аудитора. IAASB рассмотрел баланс информации, которую следует включить в эти вводные блоки, и пришел к мнению, что они, вероятно, будут полезны для быстрого понимания того, что включено в каждую часть;

(b) цель(цели) — см. пункты 78–80 выше;

(c) требования – подробное изложение в прямой форме всех требований, которые должны быть выполнены, если только требования не являются условными и условия не существует (они четко сформулированы как условные, например, если *существует условие* xyz, аудитор должен...). Требования изложены с применением слова «должен»;

(d) особые требования к информационному взаимодействию (если применимо) — если существуют какие-либо особые требования к информационному взаимодействию, связанные с вопросами, включенными в эту часть, они сгруппированы вместе, чтобы было понятно, какие именно сообщения руководству или лицам, отвечающим за корпоративное управление, необходимо сделать;

(e) специальные требования к документации (если применимо) — все требования к документации, относящиеся к конкретным вопросам в рамках данной части, также сгруппированы вместе, чтобы было понятно, какие именно вопросы необходимо документировать.

95. В дополнение к конкретным требованиям к информационному взаимодействию и документации в каждой части, предлагаемый стандарт также содержит всеобъемлющие принципы, которые применяются к информационному взаимодействию и документации на протяжении всего аудита (в частях 1 и 2 соответственно) (см. раздел 4E ниже).

96. Требования из некоторых тематических Международных стандартов аудита, относящиеся к определенным темам, которые были сгруппированы в конкретном стандарте, например, недобросовестные действия, рассмотрение законов и нормативных актов, аудиторские доказательства, непрерывность деятельности и взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, вместо этого размещены в предлагаемом проекте стандарта в тех частях, где это конкретное требование уместно.

97. IAASB считает, что предложенная структура и рабочий процесс помогают пользователям легко и практически понять порядок, в котором обычно выполняются требования в процессе аудита.

Использованные принципы составления проекта

98. Целью IAASB является установление высококачественных международных стандартов, понятных, четких и имеющих способность быть последовательно применяемыми, что служит повышению качества и единообразия практического подхода во всем мире. Такая цель включает в себя представление любых требуемых действий в ясном, понятном виде и изложенных настолько просто и лаконично, насколько это возможно. Следует избегать использования длинных или многоуровневых списков, так как это может быть воспринято как контрольный список, а не как подход, основанный на принципах. Материалы, которые имели

объемный, разъяснительный или справочный характер, не были включены. Кроме того, IAASB сосредоточился на следующем:

- более простая нумерация;
- ограничение количества подпунктов там, где возможно;
- изложение одной мысли в одном абзаце;
- перенос требований из МСА там, где это уместно, и избежание повторений;
- формулирование требований в более ясной и простой форме, когда это возможно.

99. Изложенные принципы составления и руководящие принципы, применяемые в рамках рабочего направления СПМП, были использованы, где это уместно, при разработке проекта МСА для МСО.

100. Разрабатывая проект МСА для МСО на основании изложенных выше принципов, в том числе относящихся к облегчению понимания и применения стандарта, IAASB ожидает, что адаптация стандарта к характеру и обстоятельствам организации и аудиторского задания будет более эффективной и действенной. Например, аудиторам МСО не нужно будет тратить время на определение того, что применимо, а что нет (например, как им пришлось бы делать, если бы они использовали Международные стандарты аудита), поскольку основные требования должны быть прозрачнее, когда характер и обстоятельства организации и аудита менее сложны. Поэтому аудитор сможет потратить больше времени на выполнение соответствующих процедур, которые более эффективно нацелены на выявление рисков существенного искажения, если их надлежащим образом использовать для аудита МСО.

101. Однако не предполагается, что проект МСА для МСО обязательно приведет к сокращению основных процедур, которые аудитор должен выполнить, поскольку необходимо обеспечить общее качество аудита. Заинтересованные стороны выразили мнение IAASB, что отдельный стандарт должен быть основан на Международных стандартах аудита и сохранять надежность аудита, проводимого с применением Международных стандартов аудита. Следовательно, в отдельном стандарте будут представлены требования к аудиту МСО, основанные на основных требованиях Международных стандартов аудита, но составленные и представленные в более понятной и простой форме, включая тот подход, согласно которому требования изложены в соответствии с процессом выполнения аудиторского задания (см. раздел 4E ниже).

Запрос о комментировании – конкретный вопрос

8. Просьба высказать свое мнение об общем дизайне и структуре проекта МСА для МСО, включая, в том числе, применение принципов составления (пункты 98–101).

Раздел 4E – Содержание проекта МСА для МСО

Широкие принципы для изложения требований

102. Хотя проект МСА для МСО основан на основных требованиях Международных стандартов аудита, он не содержит требований, относящихся к организациям, выполнение аудита которых запрещено настоящим проектом стандарта, а также вопросов или обстоятельств, которые считались бы более сложными, как это описано в Области действия предлагаемого стандарта. Так, например, предлагаемый стандарт не содержит никаких требований:

(a) специфических для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, включая процедуры, связанные с отчетностью по сегментной информации (МСА 501)[24] или ключевыми вопросами аудита (КАМ) (МСА 701)[25];

(b) для случаев, когда аудитор намерен использовать работу внутренних аудиторов (МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.))[26]. Служба внутреннего аудита, скорее всего, будут использоваться для обеспечения уверенности или повышения ценности или улучшения деятельности организации, в которой существуют процессы управления рисками, контроля и управления с более высокой сложностью (например, более сложные структуры организаций, сложные ИТ-системы и т.д.). Когда рассматривается вопрос о том, что является, а что не является сложным для целей применения предлагаемого стандарта, предполагается, что организации, имеющие функции внутреннего аудита, обычно являются более сложными (например, они могут иметь глобальные операции, или подразделения или направления бизнеса, действующие независимо, или им может быть присуща одна или несколько других качественных характеристик, не типичных для МСО), и поэтому требования по использованию работы внутренних аудиторов не включены в предлагаемый стандарт;

(c) в отношении аудита группы (требования МСА 600[27] по аудиту группы не включены) (см. раздел 5).

103. IAASB рассмотрел вопрос о целесообразности исключения этих требований, особенно в случае с ключевыми вопросами аудита (КВА), когда аудиторы организации, которая не выпускает ценные бумаги, допущенные к организованным торгам, могут добровольно включить КВА в заключение аудитора. IAASB согласился с тем, что включение таких требований будет несовместимо с принципом общественного интереса, который в настоящее время используется для определения сферы применения предлагаемого стандарта. IAASB также рассмотрел возможность ссылки на Международные стандарты аудита для соответствующих требований, но в целом согласился, что это подорвет самостоятельный характер стандарта. Поэтому было принято решение не включать такие требования или ссылку на соответствующий МСА.

104. Требования других МСА, которые не были специально исключены, как обсуждалось выше, были включены в проект МСА для МСО следующим образом:

(a) требования были включены "как есть"; либо

(b) формулировки требований были изменены или адаптированы к характеру и обстоятельствам аудита МСО. Ожидается, что такое изложение требований даст результат, аналогичный требованиям МСА в контексте аудита МСО;

(c) конкретные требования в рамках МСА были опущены, включая:

(i) требования, которые касаются вопросов или обстоятельств, относящихся к организациям, которые были специально исключены из сферы применения

[24] МСА 501 *«Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»*.

[25] МСА 701 *«Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»*.

[26] МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) *«Использование работы внутренних аудиторов»*.

[27] МСА 600 *«Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонента)»*.

предлагаемого стандарта (например, требования, относящиеся к информации по сегментам согласно МСА 501);

(ii) требования, которые касаются сложных вопросов или обстоятельств (в соответствии с тем, как были описаны соответствующие качественные характеристики в пункте А.9. в Области действия);

(iii) требования, как правило, для обстоятельств, которые объясняются как редкие или исключительные в МСА, и, по мнению IAASB, они, скорее всего, не возникнут, учитывая типичный характер и обстоятельства аудита МСО.

Документы сопоставления, описанные в пункте 77, иллюстрируют, как каждый из этих подходов применяется к существующим требованиям МСА.

105. Проект МСА для МСО включает в себя соответствующие требования из последних утвержденных МСА, включая МСА 540 (пересмотренный), МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.) и МСА 220 (пересмотренный), а также соответствующие согласующиеся поправки, вытекающие из пересмотра этих МСА[28]. Также упоминаются МСК 1 и МСК 2 в контексте управления качеством[29].

106. Существует множество различий между Международными стандартами аудита и проектом МСА для МСО, причем детали этих различий изложены в документах по их сопоставлению, как отмечено в пункте 77 выше. Однако есть три более существенные области, где требования в значительной степени отличаются, и каждая из них раскрывается ниже:

(a) *оценочные значения*[30] – специфические процедуры в отношении использования сложного моделирования и подробные требования для решения ситуаций, когда существует большая неопределенность в оценках, не были включены (например, оценка не рассчитывается с использованием признанных или общепринятых методов измерения или существует узкоспециализированная модель, разработанная организацией, для которой нет наблюдаемых исходных данных), поскольку ожидается, что они не будут иметь значения для применяемых видов оценочных значений в аудите типичного МСО;

(b) если *организация использует услуги обслуживающей организации для обработки операций*. Поскольку требования предлагаемого стандарта были разработаны с учетом типичного характера и обстоятельств, связанных с МСО,в него были включены основные требования для обстоятельств, когда организация использует обслуживающую организацию для обработки операций (поскольку, например, многие МСО могут

[28] Требования новых и пересмотренных стандартов были в основном включены "как есть" (там, где это уместно для аудита МСО) – IAASB считает, что поскольку эти стандарты еще не вступили в силу и предназначены для пропорционального и масштабируемого применения, было бы преждевременно вносить слишком много изменений в стандарт, который был пересмотрен совсем недавно. Тем не менее, изменения были внесены, когда это было уместно для аудита МСО, и в данной пояснительной записке приведены соответствующие пояснения.

[29] IAASB не запрашивает комментарии по содержанию этих стандартов в рамках данного проекта.

[30] В предлагаемом стандарте предусматривается возможность привлечения эксперта в отношении оценочных значений. Решение о том, как проводить аудит основного остатка по счету, вида операций или раскрытия информации, не должно использоваться при определении того, подходит ли данный стандарт для конкретного задания. Хотя необходимость привлечения эксперта может быть показателем сложности, это также может быть связано с тем, что во многих МСО может не быть специалистов, способных сделать надежную точечную оценку. Таким образом, при рассмотрении Области действия стандарта принимается во внимание указанные оценочные значения и их сложность.

получать платежные ведомости, рассчитанные обслуживающей организацией). Однако ситуации, связанные с использованием обслуживающей организации, которые считаются более сложными, не были рассмотрены в предлагаемом стандарте. Например, требования, касающиеся возможности аудитора полагаться на отчеты об операционной эффективности средств контроля обслуживающей организации, предоставляющей услуги (например, заключения первого и второго типа), не включены, поскольку предполагается, что в случае менее сложных операций аудитор сможет без труда получить необходимые аудиторские доказательства из имеющихся записей (в том числе, если это применимо, в отношении средств контроля в организации, предоставляющей услуги);

(c) *изменения, внесенные руководством в финансовую отчетность после даты заключения аудитора.* Подробные требования, касающиеся отчетности и распространения ранее выпущенной финансовой отчетности в случае внесения изменений в финансовую отчетность, не включены, поскольку в большинстве юрисдикций такие ситуации ожидаются редко.

Содержание частей проекта МСА для МСО

107. В таблице ниже приводится описание содержания каждой части (если содержание разъясняется дополнительно, указаны номера соответствующих пунктов):

Часть1: Фундаментальные концепции, общие принципы и основополагающие требования	Изложены фундаментальные концепции, общие принципы и основополагающие требования, которые должны применяться на протяжении всего аудита, включая: • соответствующие этические требования и управление качеством на уровне аудиторской организации (см. пункты 83 и 84);. • общие цели аудитора (см. пункт 80); • использование профессионального суждения и проявление профессионального скептицизма (см. пункты 81–82); • основополагающие требования, которые должны применяться на протяжении всего аудита в отношении недобросовестных действий, соблюдения законов и нормативных актов и операций со связанными сторонами; • общие требования к информационному взаимодействию с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Конкретные требования к информационному взаимодействию, когда это применимо, изложены в каждой соответствующей части.
Часть 2: Аудиторские доказательства и документация	Изложены общие требования к получению достаточных надлежащих аудиторских доказательств и общие требования к документации (см. пункт 110).

Часть 3: Управление качеством выполнения задания	Изложены обязанности аудитора и руководителя задания и ответственность за управление качеством при аудите МСО. Требования данной части основаны на МСА 220 (пересмотренном).
Часть 4: Принятия задания или продолжения отношений с клиентом по заданию и аудиторские задания, выполняемые впервые	Определены обязанности аудитора по согласованию условий задания, включая установление наличия обязательных условий для проведения аудита и определение целесообразности использования проекта МСА для МСО. В этой части также рассматриваются требования к начальным остаткам в аудиторских заданиях, выполняемых впервые.
Часть 5: Планирование	Определены обязанности по планированию аудита, включая обсуждение с рабочей группой, и концепция существенности при планировании и проведении аудита (см. пункт 112 ниже).
Часть 6: Выявление и оценка рисков	Изложены требования к получению понимания организации и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности и системы внутреннего контроля организации, определению рисков существенного искажения и оценке неотъемлемого риска и риска средств контроля. Требования данной части основаны на МСА 315 (пересмотренном, 2019 г.). (см. пункты 113–118 ниже).
Часть 7: Проведении процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения	Установлены требования к разработке и осуществлению мер в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок, включая процедуры по существу и тесты средств контроля. Эта часть также устанавливает требования к конкретным процедурам по различным темам в рамках аудита.
Часть 8: Подготовка выводов	Установлены требования к оценке искажений, заключительным действиям и оценкам (включая понимание непрерывности деятельности, событий после отчетной даты и проведение заключительных аналитических процедур), а также к получению письменных заявлений. В этой части также рассматриваются выводы руководителя задания, касающиеся управления качеством.
Часть 9: Формирования мнения и составления заключения	Установлены требования к формированию мнения (включая виды модификации мнения), содержанию заключения аудитора, прочей информации и сравнительной информации (см. пункты 119–124 ниже).
Приложение 1. Словарь терминов	Описывает значения, приписываемые определенным терминам для целей МСА для МСО (см. пункты 125–129 ниже).

Приложение 2. Блок-схема выявления и оценки риска существенных искажений	Графическое представление процесса выявления и оценки рисков существенного искажения, описанного в части 6 проекта МСА для МСО. Эта блок-схема иллюстрирует итеративный характер процесса оценки рисков.
Приложение 3. Факторы риска недобросовестных действий	Примеры факторов риска недобросовестных действий, которые могут быть уместны при аудите МСО.
Приложение 4. Предпосылки составления финансовой отчетности	Описывает категории предпосылок, которые должны быть рассмотрены в ходе аудита МСО. Предпосылки аналогичны тем, что представлены в Международных стандартах аудита.
Приложение 5. Пример письма-соглашения об условиях задания	Иллюстративное письмо-соглашение, которое можно использовать для документирования условий соглашения при применении проекта МСА для МСО.
Приложение 6. Пример письма-представления руководства	Иллюстративное письмо-представление, которое может быть использовано при получении письменных заявлений от руководства при применении проекта МСА для МСО.

108. Характер и обстоятельства аудита МСО, предусмотренного проектом МСА для МСО, таковы, что он является менее сложным (более простым), и, когда это уместно, этот более простой характер был принят во внимание при рассмотрении требований МСА, которые являются основными для аудита МСО. Ниже освещаются некоторые наиболее значимые области, в которых респондентам может быть полезно понять особый подход, примененный в проекте МСА для МСО.

Требования к документации

109. Подход к документации в проекте МСА для МСО такой же, как и подход к документации в МСА.

110. Требования к документации включают всеобъемлющие принципы в части 2, согласно которым документация должна быть достаточной, чтобы опытный аудитор, не имеющий предыдущего опыта проведения аудита, мог понять характер, сроки и объем проведенных аудиторских процедур, результаты аудиторских процедур и полученные аудиторские доказательства, значимые вопросы, возникшие в ходе аудита, и выводы по ним, включая значимые профессиональные суждения, сделанные при достижении этих выводов.

111. Отдельные части содержат соответствующие конкретные требования к документации, точно так же, как и МСА содержат более конкретные требования к документации, которые должны соблюдаться в дополнение к общим требованиям к документации, изложенным в части 2.

Планирование аудита – план аудита

112. Аудитор обязан планировать аудит таким же образом, как это требуют МСА. Однако, одна из областей, в которой IAASB изменил подход в предложенном стандарте, заключается в том, чтобы не проводить различия между общей стратегией аудита и планом аудита, как того требуют МСА. При этом, однако, были учтены соответствующие результаты того, что аудитор должен сделать в отношении разработки общей стратегии аудита и плана аудита (то есть по-

прежнему существует требование установить и спланировать объем, сроки и направление аудита).

Выявление и оценка рисков

113. В части 6 проекта МСА для МСО рассматривается понимание аудитором организации и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности и системы внутреннего контроля организации. Это понимание в целом охватывает требования МСА 315 (пересмотренного, 2019 г.), блок-схема в поддержку понимания аудитора представлена в Приложении 2.

114. В ходе разработки проекта МСА для МСО были высказаны мнения, что эта область может быть существенно изменена с учетом типичного характера и обстоятельств МСО. IAASB считает, что выявление и оценка рисков являются основой аудита и что существенные изменения, внесенные в МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.), должны быть в основном сохранены, поскольку МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.) еще не вступил в силу и преждевременно вносить слишком много изменений в стандарт, который был переработан совсем недавно. Однако там, где это необходимо, были внесены некоторые изменения, рассмотренные ниже, чтобы учесть более простой характер и обстоятельства МСО.

115. Хотя проект МСА для МСО сохраняет основные требования МСА 315 (пересмотренного, 2019 г.), документ не включает отдельные аспекты некоторых требований, которые, скорее всего, будут применяться в обстоятельствах, когда организация является более сложной. Основные требования, которые были учтены, включают:

    (a) новые понятия, введенные в МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.), такие как диапазон значений неотъемлемого риска, факторы неотъемлемого риска, применимые предпосылки и значимые виды операций, остатки по счетам и раскрытие информации. IAASB считает, что эти концепции помогают аудитору выявлять и оценивать риски существенного искажения, и поэтому их следует сохранить;

    (b) концепция значительного риска, соответствующая МСА 315 (пересмотренному, 2019 г.). Сохранение всех этих концепций позволило сохранить надежность выявления и оценки рисков, предусмотренную в МСА 315 (пересмотренном, 2019 г.);

    (c) требование оценить, является ли средство контроля разработанным эффективно и определить, было ли средство контроля внедрено надлежащим образом в отношении всех выявленных средств контроля, направленных на снижение рисков существенного искажения (как указано в пункте 6.3.14.).

116. Примеры требований или аспектов требований, которые не были сохранены, поскольку они с меньшей вероятностью будут применяться в условиях, когда организация является менее сложной, включают:

    (a) некоторые из конкретных вопросов в рамках понимания компонентов контроля (например, аспекты контрольной среды), поскольку они, скорее всего, не существуют в контрольной среде МСО;

    (b) требование "stand-back" для оценки полноты значимых видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации, если они являются существенными.

117. В связи с тем, что предлагаемый стандарт был структурирован особым образом, то есть соответствует логике процесса аудита и не является тематическим, значимые требования из

других МСА, которые объясняют, как применять МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.) в конкретных обстоятельствах, также были включены по мере необходимости, включая относящиеся:

- к недобросовестным действиям (из МСА 240[31]);
- к рассмотрению законов и нормативных актов (из МСА 250 (пересмотренного)[32]);
- к оценочным значениям (из МСА 540 (пересмотренного));
- к связанным сторонам (из МСА 550[33]);
- к использованию услуг обслуживающих организаций (из МСА 402[34]).

118. Также был добавлен новый раздел, в котором собраны все различные конкретные запросы руководству по различным стандартам, чтобы облегчить понимание конкретных вопросов, которые необходимо решить.

Требования, относящиеся к подготовке заключения

119. Заключение аудитора является ключевым документом для предполагаемого пользователя. В соответствии с подходом, предусматривающим использование МСА в качестве основы для разработки проекта МСА для МСО, IAASB считает, что заключение аудитора, требуемое предлагаемым стандартом, как инструмент коммуникации в отношении различных аспектов аудита, должен предоставлять ту же информацию, что и заключение аудитора по Международным стандартам аудита, при этом ясно показывать пользователям этого заключения то, какой стандарт был применен (стандарты были применены). Соблюдая баланс между этими потребностями и необходимостью сделать предлагаемый стандарт понятным и кратким, IAASB признал, что сохранение четкости требований к подготовке заключения является важнейшей частью разработки предлагаемого стандарта.

120. В ходе разработки предлагаемого стандарта был рассмотрен ряд различных подходов к представлению требований к подготовке заключения аудитора. Первоначально требования к подготовке заключения были сведены к минимуму. Однако IAASB считает, что это может привести к ненадлежащей подготовке заключения, если потребуется выпускать заключение, содержащее иное мнение, чем немодифицированное. IAASB также рассмотрел вопрос о том, следует ли ссылаться на стандарты подготовки заключения, входящие в полный комплект МСА, для отражения соответствующих требований к подготовке заключения, принимая во внимание объем, который многочисленные требования к подготовке заключения могут добавить к проекту МСА для МСО. Однако это также не соответствовало бы самостоятельному характеру стандарта, поэтому IAASB пришел к выводу, что такой вариант не является приемлемым.

121. Поэтому IAASB дополнительно обсудил вопрос о том, как включить требования к подготовке заключения ясным и кратким образом и в соответствии с принципами, которые были

[31] МСА 240 *«Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»* .

[32] МСА 250 *«Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности».*

[33] МСА 550 *«Связанные стороны»*.

[34] МСА 402 *«Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации»*.

применены для включения требований из остальных МСА. Часть 9 проекта МСА для МСО представляет требования к отчетности с использованием следующего подхода:

(a) предоставление определенного содержания и формата для немодифицированного заключения аудитора. Отступления от формулировок заключения не допускаются, за исключением случаев, когда это является необходимым для соблюдения требований закона или нормативного акта, или когда заключение или должно быть изменено в соответствии с конкретными обстоятельствами задания;

(b) использование таблиц для представления требований, связанных с обстоятельствами, которые могут привести к модификации заключения, и текста, который может быть использован в заключении, когда осуществляется модификация;

(c) использование таблиц для представления формы и содержания при использовании разделов "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения", раздела "Существенная неопределенность, связанная с непрерывностью деятельности", и прочей информации;

(d) включение требований в стандартный текстовый формат, если представление не оговорено выше.

122. IAASB считает, что данное представление соответствует структуре предлагаемого стандарта, подходит для обстоятельств аудита МСО, и что в него включены все требования, которые в целом относятся к аудиту МСО. Кроме того, IAASB считает, что при наличии определенного формата заключения аудитора пользователям будет проще применять предлагаемый стандарт, также улучшится последовательность его применения. Однако признается, что представление требований, включая указание содержания и формата заключения аудитора, отличается от МСА, и поэтому респондентам предлагается выразить свое мнение в отношении этого подхода.

123. Основные различия между заключением аудитора согласно проекта МСА для МСО и заключением аудитора, содержащим немодифицированное мнение по Международным стандартам аудита состоят в следующем:

(a) в разделах «Основание для выражения мнения» и «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности»: в заключении аудитора говорится о том, что аудит был проведен в соответствии с МСА для МСО;

(b) нет возможности раскрыть ответственность аудитора где-либо еще, кроме как в тексте его заключения. МСА позволяют раскрыть ответственность аудитора в приложении к заключению аудитора или путем конкретной ссылки в заключении аудитора на расположение такого описания на веб-сайте соответствующего органа, если это прямо разрешено законом, нормативным актом или национальными стандартами аудита.

124. В дополнение к требованиям части 9 IAASB разработал неавторизованное руководство "*Дополнительное руководство по заключению аудитора"* (Руководство по заключению аудитора), которое можно найти на веб-странице ISA for LCE Exposure Draft webpage), чтобы получить дальнейшие разъяснения и примеры модификаций заключения аудитора, включая ряд полных иллюстративных примеров заключений. В указанном "Дополнительном руководстве по заключению аудитора" также рассматриваются модификации в заключении аудитора в отношении разделов "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения", по прочим вопросам, а также содержатся указания о том, какие заключения могут быть уместны в различных обстоятельствах.

Определения (Словарь терминов)

125. Был рассмотрен вопрос о том, как соответствующие определения могут быть включены в проект МСА для МСО, учитывая объем стандарта и принимая во внимание тот объем, который добавят определения.

126. IAASB рассмотрел возможность ссылки на Словарь терминов Сборника IAASB, однако было подчеркнуто, что определения должны быть частью проекта МСА для МСО и не должны располагаться вне стандарта, поскольку это может привести к вопросам об обязательности определений в рамках предлагаемого стандарта. Хотя IAASB считает, что добавление соответствующих определений МСА в стандарт увеличит его объем, он также признает, что эти определения должны быть частью стандарта (так как они должны быть в рамках его полномочий). Поэтому IAASB принял решение включить определения в приложение к предлагаемому стандарту.

127. Определения в Приложении 1 проекта МСА для МСО можно найти по ссылке в проекте МСА для МСО – эти определения не являются предметом консультаций (поскольку они уже определены в полных МСА, и нет намерения иметь различные значения одних и тех же терминов в двух наборах стандартов).

128. После перевода проекта МСА для МСО в электронный формат эта проблема станет менее актуальной, поскольку все определения будут включаться одинаковым образом (то есть при выборе термина, имеющего определение, будет появляться всплывающее окно с соответствующим определением).

129. В части 1 предлагаемого стандарта также разъясняется, что весь текст проекта МСА для МСО, который включает приложения (то есть определения), имеет значение для понимания целей предлагаемого стандарта и правильного применения требований. Таким образом, определения были включены в авторизованный текст предлагаемого стандарта.

Запрос о комментировании – конкретные вопросы

9. Пожалуйста, изложите свое мнение о содержании каждой из **частей 1–8** проекта МСА для МСО, включая полноту каждой части. Отвечая на этот вопрос, пожалуйста, оформите свои комментарии таким образом, чтобы для каждой из частей предлагаемого стандарта был использован соответствующий подзаголовок.

10. Относительно **части 9**, согласны ли вы с подходом, принятым в проекте МСА для МСО к изложению требований к заключению аудитора по таким аспектам, как:

    (a) представление, содержание и полнота части 9;

    (b) подход к установлению определенного формата и содержания немодифицированного заключения аудитора в качестве обязательного требования;

    (c) подход к предоставлению примеров заключения аудитора в Дополнительном руководстве по заключению.

11. В отношении Дополнительного руководства по заключению:

    (a) полезны ли вспомогательные материалы, и если нет, то почему нет?

(b) существуют ли какие-либо другие вопросы, которые следует включить в связи с заключением?

12. Существуют ли какие-либо аспекты в частях 1–9 предлагаемого стандарта, в которых, по вашему мнению, стандарт может быть улучшен? Если да, обоснуйте свои соображения и опишите любые такие улучшения. Будет полезно, если вы четко укажете конкретную часть (части, пункты), к которым относятся ваши комментарии.

Раздел 4F – Прочие вопросы

Переход между проектом МСА для МСО и Международными стандартами аудита

130. Аудитор должен рассмотреть вопрос о целесообразности использования предлагаемого стандарта (с точки зрения Области действия, изложенной в части А):

(a) *при принятии задания или продолжении его выполнения.* Если будет установлено, что существуют сложности, не предусмотренные проектом МСА для МСО, применение проекта МСА для МСО не подходит для соответствующего аудиторского задания и:

(i) в случае аудиторского задания, выполняемого впервые (то есть на этапе первоначального принятия задания) проект МСА для МСО не может быть применен;

(ii) если аудиторское задание выполняется повторно, то есть имеет место продолжение выполнения задания, аудит необходимо провести согласно полного комплекта МСА или других применимых стандартов аудита;

(b) *после принятия задания или в ходе его выполнения.* Если в ходе аудита будет обнаружен вопрос или обстоятельство, показывающее сложности, не предусмотренные предлагаемым стандартом, необходимо будет определить, подходит ли проект МСА для МСО, или аудит должен быть выполнен согласно полного комплекта МСА или других применимых стандартов аудита.

131. При разработке проекта МСА для МСО предполагалось или планировалось, что в ходе аудита относительно редко придется переходить после принятия или продолжения выполнения задания от применения проекта МСА для МСО к применению полного комплекта МСА. Конкретные запреты или соответствующие качественные характеристики (например, в отношении организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, аудита группы, или организации, деятельность которой осуществляется в определенных областях экономики, или характеристик организации, таких как сложная структура собственности, сложные ИТ-системы, сложный нормативный надзор и т.д.), скорее всего, будут известны на момент принятия задания или решения о продолжении отношений с клиентом . Таким образом, неизвестные сложности, которые потребуют изменений в применении проекта МСА для МСО, скорее всего, будут встречаться относительно редко.

132. Однако исключением из этого могут быть оценочные значения. Организация может инициировать операции, которые привели к признанию сложных оценочных значений в проверяемом периоде, которые не были известны аудитору на момент принятия задания или решения о продолжении работы с клиентом и были обнаружены в ходе аудита. Независимо от этого, при наличии признаков того, что могут существовать сложные вопросы или обстоятельства, аудитору необходимо будет определить, подходит ли предлагаемый стандарт для применения, и при необходимости осуществить переход.

133. Хотя наличие одной характеристики сложности, присущей организации, не обязательно исключает использование проекта МСА для МСО для этой организации, было бы нецелесообразно продолжать проведение аудита в соответствии с предлагаемым стандартом, если выявленный сложный вопрос или обстоятельство не были предусмотрены при разработке проекта МСА для МСО (см. часть А проекта МСА для МСО, пункты А.8. и А.9.).

134. В пункте А.9. проекта МСА для МСО указано: «при определении целесообразности применения [проекта стандарта] стандарта используется профессиональное суждение, в случае, когда существует неопределенность в отношении того, является ли аудит аудитом финансовой отчетности МСО, применение [проекта] МСА для МСО нецелесообразно». Эта концепция "если есть сомнения, вы выходите из игры" актуальна, когда аудитор определяет, подходит ли проект МСА для МСО для аудиторского задания, в том числе для повторяющихся аудиторских заданий.

135. При определении целесообразности применения проекта МСА для МСО для повторяющихся аудиторских заданий учитываются показатели сложности, которые присутствовали в предыдущем периоде, включая рассмотрение вопроса о том, изменились ли эти показатели или появились ли новые показатели, которые в противном случае привели бы к определению того, что проект МСА для МСО не подходит для применения в текущем периоде.

Процесс перехода на Международные стандарты аудита или другие применимые стандарты аудита

136. Если будет установлено, что проект МСА для МСО не подходит ни на этапе продолжения выполнения задания, ни в ходе аудита (поскольку возникли вопросы сложности, не предусмотренные предлагаемым стандартом), аудит необходимо будет провести с применением Международных стандартов аудита или других применимых стандартов аудита.

137. IAASB рассмотрел вопрос о том, существуют ли другие варианты, которые могут быть предоставлены аудитору в случае, если в ходе аудита были выявлены сложные вопросы или операции. Как описано в пункте 26, самостоятельный характер проекта МСА для МСО означает, что нет возможности напрямую ссылаться на Международные стандарты аудита, чтобы аудитор мог использовать их требования в отношении вопросов или операций, которые не включены в предлагаемый стандарт. Например, если обнаружена сложное оценочное значение, рассчитанное с применением сложного моделирования, нет возможности сослаться на МСА 540 (пересмотренный) для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении такого сложного оценочного значения при выполнении остальной части аудита с применением проекта МСА для МСО.

138. IAASB также рассмотрел возможность использования дополнительных модулей, которые могут содержать конкретные процедуры для более сложной темы или области, которые могут быть добавлены по мере необходимости. Однако такой подход не был сочтен целесообразным, поскольку предпосылкой разработки проекта МСА для МСО является то, что все требования стандарта разработаны таким образом, чтобы быть пропорциональными типичному характеру и обстоятельствам аудита МСО. Также было бы трудно определить соответствующие дискретные модули дополнительных требований для каждого отдельного обстоятельства сложности, которое может возникнуть. IAASB также выразил опасения, что это сделает стандарт менее понятным и будет противоречить намеченным принципам составления, предусматривающим включение требований в отдельный стандарт. Существует также вероятность ненадлежащего использования таких модулей, если неясно, когда модули

уместны для использования (то есть используются для сложных вопросов или обстоятельств на постоянной основе, что больше, чем предполагалось для целей определения того, что аудит является аудитом МСО в целом).

139. Если будет определено, что проект МСА для МСО больше не подходит для применения в аудиторском задании, то для перехода аудитору в целом необходимо (в зависимости от обстоятельств):

(a) пересмотреть условия договора, например, путем выпуска обновленного письма-соглашения;

(b) при необходимости перевыпустить сообщения лицами, отвечающими за корпоративное управление;

(c) оценить, была ли проведена достаточная работа по планированию аудита, включая:

(i) разработку общей стратегии аудита;

(ii) определение достаточности и адекватности плана аудита;

(iii) определить необходимость привлечения экспертов или других лиц (например, службы внутреннего аудита) для решения сложных обстоятельств;

(iv) определить работы, которые необходимо выполнить в обслуживающей организации (если применимо);

(d) рассмотреть, требуются ли какие-либо дополнительные процедуры в отношении остатков на начало периода;

(e) оценить достаточность и адекватность уже выполненной работы, в том числе в отношении:

(i) понимания организации и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности и системы внутреннего контроля организации, а также выявления и оценка рисков;

(ii) дальнейших аудиторских процедур, которые уже были разработаны и проведены;

(iii) документации.

(f) разработать и выполнить дополнительные процедуры, необходимые для соблюдения всех применимых требований МСА (или требований других применимых стандартов аудита), с дополнительной документацией по мере необходимости;

(g) предпринять другие действия, которые будут сочтены необходимыми для достижения целей МСА (или требований других применимых стандартов аудита) или для выполнения обязательств в соответствии с политикой или процедурами аудиторской организации.

Если переход на Международные стандарты аудита необходим в ходе аудита, аудитор обязан выполнить все требования МСА, относящиеся к аудиту, чтобы иметь возможность указать на соответствие МСА в заключении аудитора. Необходимые дополнительные процедуры могут быть различными и зависят от методологии аудиторской организации и обстоятельств аудиторского задания.

140. В заключении аудитора также должно быть четко указано, какие стандарты аудита были использованы в отношении проверяемого периода. Если заключение аудитора относится к

предыдущему проверяемому периоду, например, из-за обстоятельств, соответствующих МСА 710[35], следует также четко указать стандарты аудита, использованные для предыдущего периода. Ожидается, что иллюстративные примеры заключений, демонстрирующие такие обстоятельства, будут включены в дополнительные материалы, которые будут представлены одновременно с выходом окончательного варианта МСА для МСО.

141. Аудиторским организациям и аудиторам, которые проводят аудит по обоим наборам стандартов, необходимо будет иметь представление о различиях между проектом МСА для МСО и Международными стандартами аудита, чтобы ориентироваться в этой ситуации на практике, в том числе при разработке методик и инструментов. Подробные различия между проектом МСА для МСО и Международными стандартами аудита изложены в документах по сопоставлению, рассмотренных в пункте 77. Признается, что, когда предлагаемый стандарт будет окончательно доработан, будет полезен материал по внедрению для дальнейшего изучения аудиторами при переходе на МСА, и поэтому IAASB хотел бы дополнительно изучить, что может потребоваться на глобальном уровне.

Запрос о комментировании – конкретный вопрос

13. Пожалуйста, изложите свое мнение о переходном периоде.

(a) Существуют ли какие-либо аспекты предлагаемого стандарта, помимо того, что было описано выше, которые могут создать проблемы для перехода на этот МСА?

(b) Какие вспомогательные материалы помогли бы в решении этих проблем?

Поддержание проекта МСА для МСО

142. Содержание проекта МСА для МСО неразрывно связано с Международными стандартами аудита, поскольку оно основано на требованиях МСА, адаптированных с учетом характера и обстоятельств аудита МСО. Возникли вопросы о том, как предлагаемый стандарт будет обновляться, когда IAASB внесет изменения и осуществит пересмотр более широкого набора МСА.

143. На протяжении всего проекта IAASB обсуждал подход к поддержанию стандарта после его выпуска. IAASB принял к сведению отзывы о том, что по возможности следует поддерживать стабильную платформу. Эта мысль постоянно звучит при общении с заинтересованными сторонами, представляющими МСП и МСО, и описывается как важный фактор, который будет учитываться при принятии решения о принятии и использовании стандарта.

144. Соответствующие заинтересованные стороны также отметили, что поправки к МСА часто направлены на проблемы, выявленные в ходе инспектирования или реализации других механизмов, выявляющих проблемы в организациях, обладающих значительными характеристиками наличия общественного интереса.

145. IAASB признает, что некоторые заинтересованные стороны считают, что из-за характера и обстоятельств организаций, для которых проект МСА для МСО будет уместен, нет необходимости в срочном внесении изменений, поскольку в таком случае будет ниже непосредственный риск в отношении качества аудита. Это соответствовало бы мнению о том,

[35] МСА 710 *«Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»*.

что действующие МСА обеспечивают высокое качество аудита даже в тех случаях, когда новый или пересмотренный стандарт доработан, но еще не вступил в силу или не был принят на дату вступления в силу.

146. Однако потребность в стабильной платформе уравновешивается желанием IAASB обеспечить актуальность и последовательность применения стандартов, а также то, что требования, относящиеся к одной и той же теме, существенно не отличаются между проектом МСА для МСО и Международными стандартами аудита. Если не обновлять проект МСА для МСО в те же сроки, что и пересмотр Международных стандартов аудита, это приведет к разнице в сроках вступления в силу требований, применимых к одной и той же теме в обоих наборах стандартов, что может вызвать путаницу у аудиторов и проблемы с внедрением для аудиторских организаций, которые проводят аудит с использованием как Международных стандартов аудита, так и проекта МСА для МСО (например, в отношении соответствующих политики или процедур аудиторской организации или методологии аудита аудиторской организации).

147. Поэтому, в целом, IAASB согласился взять на себя обязательство предложить, что поправки к проекту МСА для МСО будут вноситься периодически, когда будут осуществляться проекты по пересмотру Международных стандартов аудита. Предполагается, что в рамках каждого проекта Международных стандартов аудита будет четко рассмотрен вопрос о том, когда будут внесены изменения в проект МСА для МСО, и, следовательно, разработаны предложения по тем изменениям, которые необходимы в проекте МСА для МСО. Кроме того, при разработке проекта предложений по пересмотру проекта МСА для МСО, IAASB также рассмотрит любые конкретные вопросы, которые были доведены до сведения IAASB в отношении применения проекта МСА для МСО.

148. Если существует неотложный вопрос (вопросы), который сделает проект МСА для МСО неработоспособным в том случае, если изменение (изменения) не будет внесено, существует также возможность обработки поправки с узкой сферой применения для внесения такого изменения. Ожидается, что обновления дополнительных руководств (по области действия и заключению аудитора) будут вноситься в те же сроки, что и изменения в предлагаемом стандарте.

149. IAASB ожидает, что с момента выпуска окончательных поправок к проекту МСА для МСО до даты вступления в силу обновленного пересмотренного стандарта пройдет не менее восемнадцати месяцев, с возможностью досрочного принятия пересмотренных стандартов (точно так же, как могут быть досрочно приняты новые пересмотренные или выпущенные МСА).

МСА 800-й серии

150. Требования, относящиеся к МСА 800-й серии[36], не были включены в проект МСА для МСО, поскольку IAASB решил сначала сосредоточиться на разработке стандарта аудита для аудита полных наборов финансовой отчетности общего назначения МСО. IAASB считает, что позднее будет рассмотрен вопрос о добавлении части (частей) для рассмотрения особых аспектов

[36] МСА 800-й серии включают в себя: МСА 800 (пересмотренный) *«Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения»,* МСА 805 (пересмотренный) *«Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности»* и МСА 810 (пересмотренный) *«Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности»*.

применения требований частей 1–9 к финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения, и аудита отдельных финансовых отчетов и конкретных элементов, счетов или статей финансового отчета, а также, если существует необходимость, для рассмотрения сводной финансовой отчетности.

Запрос о комментировании – конкретные вопросы

14. Согласны ли вы с предлагаемым подходом к будущим обновлениям и поддержанию стандарта и соответствующих дополнительных руководств?

15. Следует ли разрешить досрочное принятие любых последующих изменений стандарта после его вступления в силу? Если нет, то почему нет?

16. Должна ли отдельная часть стандартов, относящихся к 800-й серии МСА, быть включена в проект МСА для МСО? Пожалуйста, приведите обоснование вашего ответа.

17. По вашему мнению, будет ли проект МСА для МСО отвечать потребностям пользователей и других заинтересованных сторон в отношении задания, которое позволит аудитору получить разумную уверенность для выражения аудиторского мнения и для которого был разработан предлагаемый стандарт? Если нет, то почему нет? Пожалуйста, сформулируйте свои комментарии к этому вопросу согласно следующему.

    (a) Может ли и будет ли предлагаемый стандарт использоваться в вашей юрисдикции?

    (b) Соответствует ли предлагаемый стандарт потребностям аудиторов, аудируемых организаций, пользователей проаудированной финансовой отчетности и других заинтересованных сторон?

    (c) Существуют ли какие-либо аспекты предлагаемого стандарта, которые могут создать проблемы для его внедрения (если да, то как можно решить такие проблемы)?

18. Существуют ли какие-либо другие вопросы, связанные с проектом МСА для МСО, которые Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, должен рассмотреть по мере продвижения предлагаемого стандарта к окончательной доработке?

Раздел 4G – Подход к консультациям и доработке

151. Данный проект и сопровождающая его пояснительная записка (а также дополнительные материалы) будут переведены на испанский и французский языки. Ожидается, что эти переведенные документы будут опубликованы к середине сентября 2021 года.

152. IAASB также планирует программу информационно-разъяснительной работы с целью получения отзывов о предлагаемом стандарте от всех заинтересованных сторон IAASB, имеющих интерес к вопросам, связанным с аудитом менее сложных организаций. Это включает:

    (a) социальные сети, видео, пресс-релизы, статьи и комментарии;

    (b) глобальные и региональные вебинары, включая круглые столы, где это будет возможно;

    (c) работу с МФБ для охвата широкого круга заинтересованных сторон.

    План предполагаемой информационно-разъяснительной работы будет размещен на сайте IAASB до конца августа 2021 года.

153. IAASB также признает необходимость руководства и поддержки для практикующих специалистов и представителей местных юрисдикций по внедрению нового стандарта, когда он будет окончательно утвержден, особенно учитывая ограниченный ОПМ, включенные в предлагаемый стандарт. Хотя это не входит в его полномочия по разработке стандартов, IAASB продолжит рассмотрение вопроса о том, как он может работать, при необходимости, с НСС, МФБ и другими организациями для разработки таких необходимых руководств и вспомогательных материалов. IAASB приветствует комментарии о том, какая поддержка и руководства были бы полезны при внедрении и использовании предлагаемого стандарта.

Запрос о комментировании – конкретный вопрос

19. Какая поддержка и руководства по применению были бы полезны при внедрении предлагаемого стандарта?

Запрос о комментировании – общие вопросы

В дополнение к вышеуказанным просьбам о предоставлении конкретных комментариев, IAASB также просит представить комментарии по вопросам, изложенным ниже:

20. переводы — признавая, что многие респонденты могут намереваться перевести окончательный МСА для МСО применительно к существующим у них условиям, Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность приветствует комментарии по потенциальным проблемам перевода, отмеченным при рассмотрении проекта МСА для МСО;

21. дата вступления в силу — признавая, что проект МСА для МСО является новым стандартом, и, учитывая необходимость надлежащей национальной процедуры и перевода, в зависимости от обстоятельств, Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность считает, что подходящей датой вступления в силу стандарта будет период финансовой отчетности, начинающийся по крайней мере через 18 месяцев после утверждения стандарта. Более раннее применение будет разрешаться и поощряться. Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечения уверенности приветствует комментарии о том, обеспечит ли это достаточный период для поддержки эффективного внедрения МСА для МСО.

DRAFT

Раздел 5 Аудит группы

154. Область действия проекта МСА для МСО конкретно запрещает применение предлагаемого стандарта для заданий по аудиту группы. Следовательно, если аудит является аудитом группы (согласно определению – см. сноску 3 в части А проекта МСА для МСО), предлагаемый стандарт не может быть применен, и аудитор должен будет применить Международные стандарты аудита или другие применимые стандарты аудита.

155. Как указано в разделе 4В (пункты 62–63), принимая решение об исключении аудита группы из Области действия стандарта, IAASB исходил из того, что аудит группы по своей природе обладает характеристиками сложности, и в соответствии с другими областями сложности не был учтен при разработке предлагаемого стандарта. Предполагаемая сложность (как обсуждается ниже в пункте 158) будет определять особые соображения, которые расширят требования к аудитору на протяжении всего процесса аудита.

156. Однако некоторые заинтересованные стороны считают, что аудит группы, который в остальном соответствует требованиям для применения проекта МСА для МСО, должен быть включены в область применения предлагаемого стандарта. Было подчеркнуто, что это исключение может потенциально повлиять на применение предлагаемого стандарта после его окончательной доработки. Поэтому IAASB считает, что это конкретная область, в которой ему требуется дополнительная информация, чтобы определить, стоит ли включать аудит группы в предлагаемый стандарт, когда он будет доработан.

157. В оставшейся части раздела 5 подробно рассматриваются вопросы, отмеченные в пунктах 154–156 выше, в контексте того, может ли аудит группы быть аудитом МСО и, следовательно, должен ли он быть включен в сферу применения МСА для МСО. Такую ситуацию следует отличать от ситуации, когда отдельное юридическое лицо является компонентом группы и финансовая отчетность этого лица аудируется в соответствии с положениями устава или другим причинам, а аудитор такого лица также участвует в выполнении работы для целей аудита группы по просьбе аудитора группы (то есть также является аудитором компонента). Решение о том, целесообразно ли применять проект МСА для МСО для аудита финансовой отчетности этой организации, проводимого в соответствии с положениями устава или по другим причинам, будет приниматься согласно Области действия, указанной в части А предлагаемого стандарта. Аудитор группы отвечает за проведение аудита группы, включая, среди прочего, предоставление четких указаний аудитору компонента относительно характера, сроков и объема работы, которая должна быть выполнена для целей аудита группы – аудитору группы необходимо будет определить, является ли применение проекта МСА для МСО в этом отношении (то есть на уровне компонента) достаточным для их целей.

Сложность при проведении аудита группы

158. В дополнение к вопросам, касающимся сложности, изложенным в области применения касательно выполнения аудита, не являющегося аудитом группы, существуют вопросы, конкретно относящиеся к финансовой отчетности группы, которые потенциально могут сделать аудит более сложным. К ним относятся, например:

- *сложность структуры группы*. Группа может быть более сложной, чем отдельная организация, поскольку группа может иметь несколько дочерних компаний, инвестиций, учитываемых по методу долевого участия, филиалов или подразделений или других организаций или бизнес-единиц, иногда в нескольких местах. Его юридическая структура

также может отличаться от операционной структуры (например, для целей налогообложения). Сложность структуры группы может также включать рассмотрение учета гудвилла, совместных предприятий или организаций специального назначения, что также может повысить сложность аудита;

- *географическое расположение операций группы.* Наличие группы, расположенной в нескольких географических точках, может привести к увеличению сложностей, возникающих из-за применения разных законов или нормативных актов, языков, культур и деловой практики, и может возникнуть больше сложностей с получением достаточных надлежащих аудиторских доказательств, в том числе из-за культурных и языковых проблем или проблем доступа;
- *структура и сложность ИТ-среды и ИТ-систем группы.* Так, группа может иметь сложную ИТ-среду и системы, поскольку ИТ-системы различных организаций в группе не интегрированы (например, из-за недавних приобретений или слияний). Группа может также использовать одного или нескольких внешних поставщиков услуг для отдельных аспектов своих ИТ;
- *значимые регуляторные факторы, включая регуляторную среду.* Группа может иметь операции, которые подчиняются законам или нормативным актам в нескольких юрисдикциях, или организации или бизнес-единицы в группе, которые работают в нескольких отраслях, подпадающих под действие различных видов законов или нормативных актов;
- *структура собственности и взаимоотношения между собственниками и другими лицами или организациями, включая связанные стороны.* Понимание прав собственности и взаимоотношений может быть более сложным в группе, которая включает в себя множество предприятий или бизнес-единиц или осуществляет свою деятельность в нескольких юрисдикциях. Сложности могут также возникнуть при смене собственника в результате образования, приобретения или создания совместных предприятий;
- *процесс консолидации, используемый группой (например, субконсолидация и корректировки консолидации).* Уровень централизации или децентрализации деятельности или процессов группы, имеющих отношение к процессу подготовки финансовой отчетности, а также последовательность учетной политики и практики, применяемых в группе, также могут усложнить процесс консолидации.

Включение или исключение аудита группы из сферы действия проекта МСА для МСО

159. IAASB готов пересмотреть решение об исключении аудита группы из сферы действия проекта МСА для МСО на основании отзывов заинтересованных сторон. Если аудит группы должен быть включен в предлагаемый стандарт, IAASB хотел бы изучить, как это можно сделать.

160. Поэтому, в первую очередь, альтернативными вариантами в отношении аудита группы является:

    (a) аудит группы по-прежнему исключен из сферы применения предлагаемого стандарта (в соответствии с проектом МСА для МСО); **ИЛИ**

    (b) аудит группы включен в сферу применения предлагаемого стандарта. Если необходимо включить аудит группы, необходимо дополнительно рассмотреть вопрос о том, как это можно сделать, что обсуждается ниже.

161. Если аудит группы по-прежнему будет исключен из сферы применения проекта МСА для МСО, это сохранит статус-кво, и не потребуется никаких дополнительных изменений ни в Области действия, ни в более широком содержании предлагаемого стандарта.

162. Если аудит группы должен быть включены в проект МСА для МСО:

- это приведет к появлению дополнительных требований, что сделает предлагаемый стандарт более длинным и потенциально более сложным;
- при определении возможности использования МСА для МСО может потребоваться более обоснованное профессиональное суждение (в зависимости от того, как будут включены любые требования к аудиту группы);
- некоторые юрисдикции потенциально могут не принять этот стандарт.

Альтернативные варианты включения аудита группы в сферу применения проекта МСА для МСО

163. Если после периода рассмотрения проекта на основании полученных ответов будет принято решение о включении аудита группы в область применения проекта МСА для МСО, IAASB необходимо будет рассмотреть, как это можно сделать. Например:

(a) IAASB может принять решение о косвенных показателях сложности, например, через конкретные запреты, что ограничит предприятия, которые являются группами, от использования предлагаемого стандарта, если они выходят за установленные границы; **ИЛИ**

(b) предлагаемый стандарт опишет качественные характеристики сложности аудита группы и оставит решение о сложности на усмотрение пользователей предлагаемого стандарта (аналогично тому, как качественные характеристики реализованы в Области действия проекта МСА для МСО).

У обеих альтернатив есть свои преимущества и недостатки, которые изложены ниже.

164. Решение о том, как включить аудит группы в предлагаемый стандарт, определит содержание, подлежащее включению в проект в МСА для МСО, если будет принято решение о включении аудита группы. Поэтому IAASB хотел бы услышать мнение заинтересованных сторон по этому поводу.

Широкое воздействие на проект МСА для МСО

165. Если будет принято решение о включении аудита группы в сферу применения МСА для МСО, то конкретное исключение в пункте A.7.(d) в проекте МСА для МСО необходимо будет убрать. В зависимости от принятых решений по включению аудита группы, включая, помимо прочего, суждения, которые необходимо будет вынести в отношении менее сложного характера аудита группы, потребуется внести дополнительные изменения в Область действия.

166. Например, профессиональное суждение необходимо применять в отношении следующего на уровне задания:

(a) то, соответствует ли группа в целом признакам сложности, которые уже содержатся в Области действия проекта МСА для МСО (то есть является ли аудит аудитом МСО);

(b) если опция позволяет аудитору определять сложность группы, любые дополнительные вопросы, имеющие отношение к сложности аудита группы, как указано в стандарте.

167. МСА 600 (пересмотренный)[37] рассматривает особые соображения, применимые к аудиту группы, включая требования к аудиторам компонентов. Требования МСА 600 основываются на требованиях других МСА в части, касающейся и включающей дополнительные требования к особым соображениям в обстоятельствах аудита группы. Если аудит группы включен в сферу применения проекта МСА для МСО, основные требования к аудиту группы согласно МСА 600 (пересмотренному) будут рассматриваться так же, как и основные требования из других применимых МСА (см. общие принципы требований в предлагаемом стандарте, рассмотренные в разделе 4E).

168. Кроме того, любые новые или пересмотренные определения в МСА 600 (пересмотренном) необходимо будет добавить к другим определениям в Приложении 1 проекта МСА для МСО. В предлагаемый стандарт должны быть включены также ОПМ, которые могут быть необходимы наравне с другими ОМП. Может также потребоваться дальнейшее рассмотрение для пересмотра целей соответствующих частей.

Вариант 1: IAASB использует косвенный показатель (косвенные показатели) сложности

169. Если IAASB будет использовать косвенные признаки сложности, то IAASB установит "уровень отсечки" или порог, когда предлагаемый стандарт может быть применен (эти признаки относятся конкретно к аудиту группы, так как предполагается, что группа не будет исключена в противном случае из-за других ограничений, изложенных в Области действия стандарта). Эти индикаторы сложности могут включать, например:

    (a) привлечение аудиторов компонентов;

    (b) случаи, когда организации или бизнес-единицы, включенные в финансовую отчетность группы, расположены в нескольких местах, которые находятся в разных юрисдикциях или подчиняются разным нормативным требованиям.

170. В качестве примера можно привести привлечение аудиторов компонентов. Хотя само по себе привлечение аудиторов компонентов не обязательно приводит к сложности, причины, по которым необходимо привлекать аудиторов компонентов, часто указывают на сложность (например, могут быть разные юрисдикции, разные языки, разные законы или правила, децентрализованная деятельность, включая информационные системы и контроль, больший опыт и более глубокое знание местных требований аудиторами компонентов и так далее). Поэтому использование аудиторов компонентов можно рассматривать как косвенный признак, указывающий на другие вопросы, которые повышают сложность.

171. Обсуждая решение о сложности заранее и устанавливая "уровень отсечки" или порог, некоторые члены IAASB высказали мнение, что этот вариант легче применять на практике и он будет связан с менее значительными суждениями о сложности группы.

172. Однако некоторые члены Совета отметили, что такой подход также несет в себе риск того, что возможность использования стандарта может определять другие решения в отношении аудита, такие как использование или не использование аудиторов компонентов, когда в противном случае это было бы целесообразно для достижения качественного аудита. Кроме того, благодаря ограничительному признаку (признакам) сложности, все еще может существовать аудит группы, который будут непреднамеренно исключен из сферы применения

[37] См. пункт 63 в разделе 4B.

предлагаемого стандарта, в то время как в противном случае для него мог бы быть применен этот стандарт.

Влияние на проект МСА для МСО

173. Если подход к включению аудита группы заключается в использовании отсечки или порога в качестве косвенного признака сложности (то есть в отношении предписания типов аудита группы, в которых целесообразно использовать стандарт), то необходимо будет включить только определенные требования из МСА 600 (пересмотренного) (например, если отсечкой является участие аудиторов компонентов, то любые требования, касающиеся работы аудиторов компонентов, могут быть опущены).

174. Однако требования по учету прочих соображений, имеющих значение в задании по аудиту группы, все равно необходимо будет включить из МСА 600 (пересмотренного)[38]. (на той же основе, на которой другие основные требования из других МСА были включены в предлагаемый стандарт). Это включает, например, требования, связанные с планом аудита группы, пониманием группы и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности для группы и системы внутреннего контроля группы (для всех организаций или бизнес-единиц в составе группы), процесса консолидации, общения с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, относящимися к аудиту группы, и оценки того, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на которых основывается заключение аудитора группы.

175. Если подход к включению аудита группы заключается в использовании отсечки или порога в качестве косвенного признака сложности (то есть в отношении предписания типов аудита группы, в которых целесообразно использовать стандарт), то необходимо будет включить только определенные требования из МСА 600 (пересмотренного) (например, если отсечкой является участие аудиторов компонентов, то любые требования, касающиеся работы аудиторов компонентов, могут быть опущены).

Вариант 2: Качественные характеристики используются для определения целесообразности применения предлагаемого стандарта для аудита группы

176. В качестве альтернативы в проект МСА для МСО могут быть включены качественные характеристики (как описано в пункте 158), характерные для групп, чтобы помочь пользователям предлагаемого стандарта самостоятельно определить, соответствует ли группа порогу сложности для целей использования проекта МСА для МСО.

177. Обоснованием этого варианта является мнение о том, что характеристика, используемая в любой отсечке или пороговом значении, сама по себе не обязательно определяет сложность аудита группы.

178. Этот вариант позволит аудиторской организации или аудитору рассмотреть, есть ли вопросы, которые приводят к сложности, специфичные для характера и обстоятельств данной группы организаций, и поэтому будет более соответствовать основной посылке проекта МСА для МСО (то есть он применяется к организациям, которые являются менее сложными, независимо от того, проводится ли аудит финансовой отчетности группы или нет, участвуют

[38] Окончательная доработка МСА 600 (пересмотренного) ожидается в декабре 2021 года, поэтому в случае принятия решения о включении аудита группы в сферу применения проекта МСА для МСО будет использоваться эта версия стандарта.

ли аудиторы компонентов, проводится ли аудит в нескольких юрисдикциях и так далее). Однако сам по себе такой подход увеличит количество необходимых суждений о том, подходит ли стандарт или нет.

179. Использование большего количества суждений может вызвать озабоченность у некоторых заинтересованных сторон, которые могут увидеть увеличение риска ненадлежащего применения проекта МСА для МСО. Более широкое использование суждений также потребует большего объема документации по определению целесообразности применения проекта МСА для МСО.

Влияние на проект МСА для МСО

180. Если аудит группы включается на основе качественных характеристик групп, которые являются менее сложными, все основные требования МСА 600 (пересмотренного) должны быть включены, как уместные и пропорциональные для задания МСО (то есть требования, относящиеся к аудиту группы, как описано в пункте 167 выше, а также те, которые в противном случае могли бы быть исключены при использовании порога, например, описанные в пункте 174). Такой подход, вероятно, значительно увеличит объем проекта МСА для МСО.

Запрос о комментировании – конкретные вопросы

22. Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность интересует ваше мнение о том, следует ли включать аудит финансовой отчетности группы в сферу применения проекта МСА для МСО или исключить такие задания из сферы применения проекта МСА для МСО. Пожалуйста, приведите обоснование вашего ответа.

23. Респондентам, которые являются практикующими профессиональными бухгалтерами, предлагается поделиться информацией о том, какое влияние окажет исключения заданий по аудиту группы из сферы применения МСА для МСО на использование предлагаемого стандарта. В частности:

    (a) будете ли вы применять стандарт, если задания по аудиту группы будут исключены из сферы применения МСО для МСА. Если нет, то почему нет;

    (b) приблизительно, какой процент заданий по аудиту в вашей аудиторской организации или практической деятельности составляют задания по аудиту группы, в которых, вероятно, мог бы использоваться МСА для МСО (поскольку вполне вероятно, что такие объекты, в отношении которых проводят аудит группы, могут рассматриваться как менее сложные объекты для целей предлагаемого стандарта), если только не будет установлено конкретное исключение;

    (c) каковы распространенные примеры групповых структур и обстоятельств в вашей практике, которые можно было бы считать менее сложной группой.

24. Если задания по аудиту группы должны быть включены в сферу действия МСА для МСО, Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность хотел бы

узнать ваше мнение о том, как это следует делать (пожалуйста, укажите причины вашего предпочтительного варианта):

(a) Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность устанавливает показатель (показатели) сложности для случаев, когда может использоваться предлагаемый стандарт (Вариант 1 – см. пункт 169); или

(b) проект МСА для МСО устанавливает качественные характеристики сложности, характерные для групп (вариант 2 – см. пункт 176), чтобы помочь пользователям предлагаемого стандарта самостоятельно определить, будет ли группа соответствовать порогу (пределу) сложности.

25. Существуют ли другие способы включения заданий по аудиту группы в сферу применения предлагаемого стандарта, которые не отражены в альтернативах, описанных выше? Например, существуют ли другие косвенные признаки сложности, отличные от тех, что представлены в пункте 169, которые следует рассмотреть Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность?

Предлагаемое представление требований к аудиту группы в МСА для МСО

181. IAASB также хотел бы изучить, как требования аудита группы могут быть представлены в стандарте, если аудит группы включен в область применения проекта МСА для МСО. Альтернативные представления включают:

(a) представление всех требований, относящихся к аудиту группы в отдельной части проекта МСА для МСО (например, в части 10)

Преимущество такого подхода заключается в том, что все требования, относящиеся к аудиту группы, будут всесторонне представлены в одной части предлагаемого МСА для МСО (то есть в качестве специальных соображений, относящихся к аудиту группы). Такой подход также позволит легко исключить эту часть, если некоторые юрисдикции решат, что она не подходит для применения в данной юрисдикции или может быть проигнорирована аудиторами, если аудит не является аудитом финансовой отчетности группы. Поскольку проект МСА для МСО написан в логике осуществления процесса аудита, при таком варианте, вероятно, потребуется перекрестная ссылка на эту отдельную часть, чтобы установить связь между ходом процесса аудита и сопутствующими соображениями аудитора, относящимися к группе (то есть это будет аналогично тому, как МСА 600 пересекается с другими МСА);

(b) *представление требований, относящихся к аудиту группы в рамках каждой части МСА для МСО (если уместно)*

Согласно этому варианту требования к аудиту группы будут представлены в каждой соответствующей части. Требования, относящиеся к аудиту группы, могут быть представлены в отдельных блоках или в виде подраздела в каждой части, чтобы выделить их и облегчить обращение к ним. Преимуществом такого подхода будет то, что если аудит представляет собой аудит финансовой отчетности группы, то аудитор будет иметь доступ ко всем соответствующим требованиям, организованным в логике процесса аудита, что соответствует тому, как был разработан предлагаемый стандарт. В тех обстоятельствах, когда применяются требования к аудиту группы, аудитор будет

иметь легкий доступ к процедурам аудита группы в процессе аудита, и ему не придется обращаться к другой части для определения соответствующих требований.

Запрос о комментировании – конкретный вопрос

26. Если задания по аудиту группы включены в проект МСА для МСО, как должны быть представлены соответствующие требования в рамках предлагаемого стандарта (пожалуйста, укажите основания выбора варианта, который кажется вам предпочтительным):

    (a) представление всех требований, относящихся к заданию по аудиту группы, в отдельной части; или

    (b) представление требований, относящихся к заданию по аудиту группы, в каждой соответствующей части.

DRAFT

Приложение 1 – Краткое изложение соответствующих местных инициатив

Страна/регион	Тип инициативы	Резюме
Бельгия	Отдельный стандарт (применяется)	В марте 2019 года Бельгия опубликовала законодательный стандарт по аудиту МСП и малых некоммерческих организаций. Согласно данному стандарту, аудит МСП на договорной основе может быть выполнен как зарегистрированными аудиторами, так и внешними бухгалтерами. Он не распространяется на случаи обязательного аудита (для которых применяются только МСА) и предусматривает возможность применения МСА, если это согласовано между соответствующими сторонами. Определение МСП связано с порогом для проведения обязательного аудита. Однако, если МСП считается сложным, зарегистрированные аудиторы применяют МСА.
Франция	Отдельный стандарт (применяется)	В июне 2019 года французские институты выпустили два отдельных и самостоятельных стандарта для аудита малых предприятий (МП): NEP 911 и NEP 912 (выбор которых основан на том, назначается ли аудитор на срок три года или шесть лет). Стандарты могут использоваться в тех случаях, когда, помимо прочих критериев, отсутствует законодательное требование о проведении обязательного аудита. Цель таких стандартов – определить пропорциональный подход к аудиту и установить только основные, основанные на принципах, требования, которые необходимы при аудите МП. Стандарты короткие, содержат всего 10 страниц, и имеют самостоятельный характер, то есть не содержат ссылок на другие стандарты. Они используют те же понятия и приводят к тому же конечному продукту, что и традиционный аудит, то есть достижение разумной уверенности, достаточные надлежащие аудиторские доказательства, профессиональный скептицизм, профессиональное суждение, полное соблюдение Кодекса этики.

DRAFT

Германия	Отдельный стандарт (на стадии разработки)	Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) работает над тем, чтобы осенью 2021 года представить проект отдельного стандарта для аудита финансовой отчетности менее сложных организаций, отличных от ОЗО, как они определены в ЕС.
Индия	Отдельный стандарт (проект)	В феврале 2021 года Совет по стандартам аудита и обеспечения уверенности Института дипломированных бухгалтеров Индии опубликовал проект нового стандарта аудита небольших и менее сложных организаций (он был открыт для комментариев до конца марта 2021 года). Предлагаемый стандарт не распространяется на компании и другие организации, отвечающие определенным критериям (количественным и отраслевым). На момент публикации данной статьи результаты обсуждения проекта еще не были получены.
Северная федерация (Швеция, Дания, Финляндия, Исландия и Норвегия)	Отдельный стандарт (проект)	В июне 2015 года были опубликованы консультации по "Северному стандарту аудита малых предприятий". Проект стандарта был разработан Скандинавской федерацией общественных бухгалтеров для проведения консультаций в Швеции, Дании, Финляндии, Исландии и Норвегии. Ответы были получены со всего мира, а не только из намеченных целевых стран. Респонденты поддержали призыв сделать что-либо, но высказали неоднозначные мнения о том, что именно. Одним из основных выводов, сделанных в ответах, было то, что для успешного осуществления этой инициативы необходим международный, а не региональный ответ. В свете этого Скандинавская федерация общественных бухгалтеров продолжала призывать IAASB сосредоточить усилия в этой области.
Шри-Ланка	Отдельный стандарт (применяется)	В 2018 году Шри-Ланка выпустила "Шриланкийский стандарт аудита для аудита неспецифических коммерческих предприятий" (SLAuS). SLAuS был разработан в Институте дипломированных бухгалтеров Шри-Ланки, при этом при его разработке использовался проект скандинавского стандарта. Стандарт применим для аудита малых и средних предприятий (которые не имеют публичной отчетности и публикуют финансовую отчетность общего назначения для внешних пользователей).

Швейцария	Отдельный стандарт (применяется)	В соответствии с Законом о компаниях Швейцарии, крупные организации, а также организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, подлежат аудиту в полном объеме (включая аттестацию разработки и внедрения системы внутреннего контроля над финансовой отчетностью), в то время как МСП подлежат ограниченной обязательной обзорной проверке. Хотя для ограниченной обзорной проверки, предусмотренной законодательством, установлен отдельный стандарт, аудит в полном объеме проводится с применением швейцарских стандартов аудита. Эти стандарты представляют собой МСА с некоторыми дополнениями по специфическим для Швейцарии вопросам.

Помимо разработки отдельных стандартов, страны по всему миру создали национальные руководства по пропорциональному применению МСА (например, Австрия, Австалия, Бельгия, Болгария, Венгрия, Германия, Италия, Словацкая Республика, Швейцария), а также создали поддерживаемые на национальном уровне ИТ-инструменты для аудита малых предприятий или МСО (например, США, Бельгия, Болгария, Дания, Эстония, Финляндия, Франция, Германия, Греция, Исландия, Латвия, Нидерланды, Норвегия, Швейцария).

DRAFT

Приложение 2 – Запрос о комментировании: Краткое изложение вопросов

Руководство для респондентов

Респондентов просят прокомментировать ясность, понятность и практичность применения проекта Международного стандарта аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций (МСА для МСО). В связи с этим, наиболее полезны будут такие комментарии, в которых будут выделены конкретные аспекты МСА для МСО, и изложены обстоятельства, которые могут создать любые поводы для беспокойства, касающиеся ясности, понятности и практичности применения стандартов, а также полезны предложения по улучшению стандарта. Также приветствуются конкретные предложения, содержащие любые предложения по изменению формулировок в МСА для МСО.

Респонденты могут ответить на все вопросы, или только на те вопросы, которые представляют для них интерес. Совету по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB) будет полезно знать о каждом мнении, включая те, когда респондент соглашается с положениями в предложенном МСА для МСО, поскольку, если об этом не сообщено прямо, не очевидно, что предложения IAASB поддерживаются респондентом.

Раздел 4A – Общие (глобальные, всеобъемлющие) вопросы о месте (роли) МСА для МСО

1. Разработчики простят респондентов выразить свое мнение по следующим вопросам[39]:
   (a) Что вы думаете о самостоятельном характере предлагаемого стандарта, в том числе о подробности описания любых проблемных областей, связанных с применением предлагаемого стандарта, или о возможных препятствиях, которые могут помешать этому подходу?
   (b) Что вы думаете о названии предлагаемого стандарта?
   (c) Какие любые иные вопросы, связанные с МСА для МСО, с позиций, изложенных в этом разделе (раздел 4A) возникают у вас?
2. Согласны ли вы с предлагаемыми согласующимися поправками к Предисловию к стандартам, выпущенным Советом по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (см. пункты 39–40)? Если нет, то почему нет, и какие дальнейшие изменения могут потребоваться?

Раздел 4B – Область действия настоящего стандарта

3. Разработчики простят респондентов выразить свое мнение относительно Области действия проекта МСА для МСО (часть А предлагаемого стандарта). В частности:

[39] *В конце раздела 4F (вопрос 17) приведен обобщающий вопрос, который предполагает поделиться мнением о том, соответствует ли в целом МСА для МСО потребностям пользователей и других заинтересованных сторон, и может ли, и будет ли использоваться предлагаемый стандарт. Лучше всего ответить на этот вопрос после рассмотрения всех предваряющих соображений, изложенных в настоящем меморандуме, и ознакомившись с содержанием предлагаемого стандарта.*

(a) Может ли Область действия быть применима в представленном виде? Если нет, то почему нет?

(b) Могут ли возникнуть непредвиденные последствия, которые Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, еще не рассмотрел?

(c) Существуют ли конкретные объекты в описанной Области действия, которые не ясны?

(d) Достигает ли Область действия в приведенном виде намеченной цели надлежащего информирования заинтересованных сторон об охвате предлагаемым стандартом?

(e) Является ли предлагаемая роль законодательных или регулирующих органов, или соответствующих местных органов, обладающих полномочиями по установлению стандартов в отдельных юрисдикциях, четкой и надлежащей?

4. Согласны ли вы с предлагаемыми ограничениями, касающимися применения проекта МСА для МСО? Если нет, то почему, и какие изменения (уточнения, дополнения или другие поправки) необходимо внести? Пожалуйста, конкретизируйте свой ответ, указывая отдельно:

(a) конкретные запреты;

(b) качественные характеристики.

Если вы предоставляете комментарии в отношении конкретных запретов или качественных характеристик, будет полезно четко указать конкретный пункт (пункты), к которому (к которым) относятся ваши комментарии, и, в случае дополнений (предложений), указать конкретные пункты, которые, по вашему мнению, должны быть добавлены, и ваши доводы.

5. Что касается Дополнительного руководства по области действия:

(a) Помогает ли это Руководство в понимании область действия? Если нет, то почему нет?

(b) Есть ли другие вопросы, которые следует включить в руководство?

6. Существуют ли какие-либо другие вопросы, связанные с Областью действия, которые Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, должен рассмотреть по мере продвижения разработки проекта МСА для МСО до момента завершения?

Раздел 4C – Ключевые принципы, используемые при разработке проекта МСА для МСО

7. Разработчики простят респондентов выразить свое мнение о ключевых принципах, использованных при разработке проекта МСА для МСО, как изложено в этом разделе 4C[40]. Пожалуйста, структурируйте свой ответ следующим образом:

(a) подход к тому, как требования МСА были включены в предлагаемый стандарт (см. пункты 74–77);

(b) подход к целям каждой части предлагаемого стандарта (см. пункты 78–80);

(c) принципы, касающиеся профессионального скептицизма и профессионального суждения, соответствующих этических требований и управления качеством (см. пункты 81–84);

[40] В разделе 4E ниже рассматривается содержание проекта МСА для МСО, включая конкретные вопросы для респондентов, которые должны предоставить свои подробные комментарии по содержанию предлагаемого стандарта.

(d) подход к Основным пояснительным материалам (см. пункты 85–91), включающий:

(i) содержание Основных пояснительных материалов, в том числе служат ли они той цели, для которой они предназначены;

(ii) достаточность Основных пояснительных материалов;

(iii) способ представления Основных пояснительных материалов в рамках предлагаемого стандарта.

Раздел 4D – Общий дизайн и структура проекта МСА для МСО

8. Пожалуйста, изложите свое мнение об общем дизайне и структуре проекта МСА для МСО, в том числе, где это уместно, о применении редакционных принципов (пункты 98–101).

Раздел 4E – Содержание МСА для МСО

9. Пожалуйста, изложите свое мнение о содержании каждой из **частей 1–8** проекта МСА для МСО, включая полноту каждой части. Отвечая на этот вопрос, пожалуйста, оформите свои комментарии таким образом, чтобы для каждой из частей предлагаемого стандарта был использован соответствующий подзаголовок.

10. Относительно **части 9**, согласны ли вы с подходом, принятым в проекте МСА для МСО к изложению требований к заключению аудитора по таким аспектам, как:

(a) представление, содержание и полнота части 9;

(b) подход к установлению определенного формата и содержания немодифицированного заключения аудитора в качестве обязательного требования;

(c) подход к предоставлению примеров заключения аудитора в Дополнительном руководстве по заключению.

11. В отношении Дополнительного руководства по заключению:

(a) полезны ли вспомогательные материалы, и если нет, то почему нет?

(b) существуют ли какие-либо другие вопросы, которые следует включить в связи с заключением?

12. Существуют ли какие-либо аспекты в частях 1–9 предлагаемого стандарта, в которых, по вашему мнению, стандарт может быть улучшен? Если да, обоснуйте свои соображения и опишите любые такие улучшения. Будет полезно, если вы четко укажете конкретную часть (части, пункты), к которым относятся ваши комментарии.

Раздел 4F – Прочие вопросы

13. Пожалуйста, изложите свое мнение о переходном периоде:

(a) Существуют ли какие-либо аспекты предлагаемого стандарта, помимо того, что было описано выше, которые могут создать проблемы для перехода на этот МСА?

(b) Какие вспомогательные материалы помогли бы в решении этих проблем?

14. Согласны ли вы с предлагаемым подходом к будущим обновлениям и поддержанию стандарта и соответствующих дополнительных руководств?

DRAFT

15. Следует ли разрешить досрочное принятие любых последующих изменений стандарта после его вступления в силу? Если нет, то почему нет?

16. Должна ли отдельная часть стандартов, относящихся к 800-й серии МСА, быть включена в проект МСА для МСО? Пожалуйста, приведите обоснование вашего ответа.

17. По вашему мнению, будет ли проект МСА для МСО отвечать потребностям пользователей и других заинтересованных сторон в отношении задания, которое позволит аудитору получить разумную уверенность для выражения аудиторского мнения и для которого был разработан предлагаемый стандарт? Если нет, то почему нет? Пожалуйста, сформулируйте свои комментарии к этому вопросу следующим образом:

    (a) Может ли и будет ли предлагаемый стандарт использоваться в вашей юрисдикции?

    (b) Соответствует ли предлагаемый стандарт потребностям аудиторов, аудируемых организаций, пользователей проаудированной финансовой отчетности и других заинтересованных сторон?

    (c) Существуют ли какие-либо аспекты предлагаемого стандарта, которые могут создать проблемы для его внедрения (если да, то как можно решить такие проблемы)?

18. Существуют ли какие-либо другие вопросы, связанные с проектом МСА для МСО, которые Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, должен рассмотреть по мере продвижения предлагаемого стандарта к окончательной доработке?

Раздел 4G – Подход к консультациям и доработке

19. Какая поддержка и руководства по применению были бы полезны при внедрении предлагаемого стандарта?

20. Переводы — признавая, что многие респонденты могут намереваться перевести окончательный МСА для МСО применительно к существующим у них условиям, Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность приветствует комментарии по потенциальным проблемам перевода, отмеченным при рассмотрении проекта МСА для МСО.

21. Дата вступления в силу — признавая, что проект МСА для МСО является новым стандартом, и, учитывая необходимость надлежащей национальной процедуры и перевода, в зависимости от обстоятельств, Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность считает, что подходящей датой вступления в силу стандарта будет период финансовой отчетности, начинающийся по крайней мере через 18 месяцев после утверждения стандарта. Более раннее применение будет разрешаться и поощряться. Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечения уверенности приветствует комментарии о том, обеспечит ли это достаточный период для поддержки эффективного внедрения МСА для МСО.

Раздел 5 – Задания по аудиту группы

22. Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность интересует ваше мнение о том, следует ли включать аудит финансовой отчетности группы в сферу применения проекта МСА для МСО или исключить такие задания из сферы применения проекта МСА для МСО. Пожалуйста, приведите обоснование вашего ответа.

23. Респондентам, которые являются практикующими профессиональными бухгалтерами, предлагается поделиться информацией о том, какое влияние окажет исключения заданий по

аудиту группы из сферы применения МСА для МСО на использование предлагаемого стандарта. В частности:

(a) Будете ли вы применять стандарт, если задания по аудиту группы будут исключены из сферы применения МСО для МСА? Если нет, то почему нет?

(b) б) Приблизительно, какой процент заданий по аудиту в вашей аудиторской организации или практической деятельности составляют задания по аудиту группы, в которых, вероятно, мог бы использоваться МСА для МСО (поскольку вполне вероятно, что такие объекты, в отношении которых проводят аудит группы, могут рассматриваться как менее сложные объекты для целей предлагаемого стандарта), если только не будет установлено конкретное исключение?

(c) Каковы распространенные примеры групповых структур и обстоятельств в вашей практике, которые можно было бы считать менее сложной группой?

24. Если задания по аудиту группы должны быть включены в сферу действия МСА для МСО, Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность хотел бы узнать ваше мнение о том, как это следует делать (пожалуйста, укажите причины вашего предпочтительного варианта):

(a) Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность устанавливает показатель (показатели) сложности для случаев, когда может использоваться предлагаемый стандарт (вариант 1 – см. пункт 169); или

(b) Проект МСА для МСО устанавливает качественные характеристики сложности, характерные для групп (вариант 2 – см. пункт 176), чтобы помочь пользователям предлагаемого стандарта самостоятельно определить, будет ли группа соответствовать порогу (пределу) сложности.

25. Существуют ли другие способы включения заданий по аудиту группы в сферу применения предлагаемого стандарта, которые не отражены в альтернативах, описанных выше? Например, существуют ли другие косвенные признаки сложности, отличные от тех, что представлены в пункте 169, которые следует рассмотреть Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность?

26. Если задания по аудиту группы включены в проект МСА для МСО, как должны быть представлены соответствующие требования в рамках предлагаемого стандарта (пожалуйста, укажите основания выбора варианта, который кажется вам предпочтительным):

(a) представление всех требований, относящихся к заданию по аудиту группы, в отдельной части; или

(b) представление требований, относящихся к заданию по аудиту группы, в каждой соответствующей части.

DRAFT

ПРЕДЛАГАЕМЫЙ МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА ПО АУДИТУ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ МЕНЕЕ СЛОЖНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Содержание

Стр.

Предисловие – [Проект] МСА для МСО 71

А. Область действия [проекта] МСА по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций 77

1. Фундаментальные концепции, общие принципы и основополагающие требования 82

1.1. Дата вступления в силу 82

1.2.Соответствующие этические требования и управление качеством на уровне организации 82

1.3. Основные цели аудитора 83

1.4. Фундаментальные концепции и общие принципы проведения аудита 86

1.5. Недобросовестные действия..... 88

1.6. Закон или нормативный акт..... 89

1.7. Связанные стороны 90

1.8.Общее информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление 91

2. Аудиторские доказательства и документация 92

2.1. Цели 92

2.2. Достаточные надлежащие аудиторские доказательства 92

2.3. Информация, используемая в качестве аудиторских доказательств 93

2.4. Аудиторские процедуры для сбора аудиторских доказательств..... 94

2.5 Общие требования к документации 96

3. Управление качеством выполнения задания..... 98

3.1 Цель 98

3.2. Обязанности руководителя задания 98

3.3 Особые требования к документации 103

4. Принятия задания или продолжения отношений с клиентом по заданию и аудиторские задания, выполняемые впервые 104

4.1.Цели 104

4.2.Определение того, что [проект] МСА для МСО приемлем для аудиторского задания 105

4.3 Обязательные условия для проведения аудита 105

4.4. Дополнительные соображения при принятии условий задания 106

4.5. Условия аудиторского задания 107

4.6. Аудиторские задания, выполняемые впервые 108

4.7. Особые требования к информационному взаимодействию 109

4.8. Особые требования к документации 110

5. Планирование 111

5.1. Цели 111

5.2. Работы по планированию 111

5.3. Существенность 115

5.4. Особые требования к информационному взаимодействию 116

5.5. Особые требования к документации 117

6. Выявление и оценка рисков 118

6.1 Цели 118

6.2. Процедуры выявления и оценки рисков и связанная с этим деятельность 118

6.3. Понимание соответствующих аспектов деятельности организации 121

6.4. Выявление рисков существенного искажения 129

6.5. Оценка рисков 130

6.6.Конкретные запросы руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление 133

6.7. Особые требования к информационному взаимодействию 134

6.8 Особые требования к документации 134

7. Проведении процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения 136

7.1. Цели 136

7.2. Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности 137

7.3.Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок 138

7.4. Конкретные приоритетные области 144

7.5. Накопление искажений 152

7.6. Особые требования к информационному взаимодействию 153

7.7. Особые требования к документации 154

8. Подготовка выводов 155

8.1. Цели 155

8.2. Оценка искажений, выявленных в ходе аудита 155

8.3. Аналитические процедуры, способствующие формированию общего вывода 156

8.4. События после отчетной даты 156

8.5. Оценки аудитора и другие действия, обосновывающие вывод аудитора 158

8.6. Письменные заявления руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление 160

8.7. Общая ответственность за управление качеством и обеспечение качества 162

8.8. Особые требования к информационному взаимодействию 163

8.9. Особые требования к документации 164

9. Формирования мнения и составления заключения 166

9.1 Цели 166

9.2 Формирование мнения о финансовой отчетности 166

9.3. Форма аудиторского мнения 168

9.4. Аудиторское заключение 168

9.5 Модификации мнения 173

9.6. Прочие разделы в аудиторском заключении 181

9.7.Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность 184

9.8. Прочая информация 185

ПРИЛОЖЕНИЕ 1 Словарь терминов 188

ПРИЛОЖЕНИЕ 2 Выявление и оценка рисков существенного искажения 189

ПРИЛОЖЕНИЕ 3 Факторы риска недобросовестных действий 190

ПРИЛОЖЕНИЕ 4 Предпосылки 193

ПРИЛОЖЕНИЕ 5 Пример письма-соглашения об условиях аудиторского задания 195

ПРИЛОЖЕНИЕ 6 Пример письма-представления руководства 199

DRAFT

Предисловие – [Проект] МСА для МСО

P.1. Этот [проект стандарта] стандарт (то есть МСА для МСО) был разработан для достижения разумной уверенности в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями или ошибками, при аудите финансовой отчетности менее сложных организаций (МСО) в частном и государственном секторах экономики. [Проект стандарта] стандарт был разработан, чтобы отразить характер и обстоятельства аудита финансовой отчетности МСО и привести к последовательному выполнению задания по аудиту с высоким качеством. Высокое качество выполнения аудиторского задания достигается за счет планирования и выполнения задания и выпуска заключений по нему в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми требованиями законов и нормативных актов. Достижение цели этого [проекта стандарта] стандарта предполагает проявление профессионального суждения и профессионального скептицизма.

P.2. Часть А устанавливает Область действия настоящего [проекта стандарта] стандарта. Важное значение имеет четкое описание типов организаций, для которых возможно проведение аудита в соответствии с настоящим [проектом] стандарта, как указано в части А, поскольку:

- Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, может принять решение о целях и условиях для включения в МСА для МСО, тех или иных лиц, которым подходит аудита МСО;
- законодательные или регулирующие органы или соответствующие местные органы, обладающие полномочиями по установлению стандартов (например, национальные разработчики стандартов или профессиональные бухгалтерские организации), аудиторские организации, аудиторы и другие лица должны быть проинформированы о предполагаемой сфере применения [проекта стандарта] стандарта.

P.3. Законодательные и регулирующие органы или соответствующие местные органы должны дать разрешение на применение [проекта стандарта] стандарта для аудита определенных типов организаций, установив их характеристики. Такие характеристики могут соответствовать или не соответствовать ограничениям на использование [проекта стандарта] стандарта, изложенным в части А. Предполагаемая сфера применения этого [проекта стандарта] стандарта определяется вопросами, описывающим аудит финансовой отчетности МСО, как указано в части А, и не предусматривает рассмотрения характеристик применения стандарта в конкретной юрисдикции.

P.4. Настоящий [проект стандарта] стандарта не отменяет местное законодательство или нормативные акты, регулирующие аудит финансовой отчетности в конкретной юрисдикции.

P.5. Если этот [проект стандарта] стандарта используется для аудиторских заданий, отличных от тех, которые предусмотрены в части А, аудитор не вправе указывать факт соблюдения [проекта] МСА для МСО в заключении аудитора.

Применимая концепция подготовки финансовой отчетности

P.6. Подлежащая аудиту финансовая отчетность организации – это отчетность, подготовленная ее руководством под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, за ее составлением. Обязанности руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, относительно финансовой отчетности могут устанавливаться законами или

нормативными актами. Настоящий [проект стандарта] стандарт не налагает ответственности на руководство или лиц, отвечающих за управление, и не отменяет закон или нормативные акты, регулирующие их обязанности. Тем не менее основополагающим допущением проведения аудита в соответствии с настоящим [проектом стандарта] стандартом является признание руководством организации и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, определенных обязанностей, которые являются наиболее существенными при осуществлении аудита. Аудит финансовой отчетности не освобождает руководство и лиц, отвечающих за корпоративное управление, от их обязанностей.

Лица, отвечающие за руководство и ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности

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

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

P.7. Соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности часто включает либо стандарты финансовой отчетности, установленные соответствующей уполномоченной или признанной организацией по разработке стандартов, либо законодательные или нормативные требования. В некоторых случаях концепция подготовки финансовой отчетности может включать как стандарты финансовой отчетности, установленные соответствующей уполномоченной или признанной организацией по выработке стандартов, так и законодательные или нормативные требования.

P.8. Форма и содержание финансовой отчетности определяются требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Хотя концепция не может детально описывать порядок учета и раскрытия информации по всем операциям или событиям, она обычно содержит достаточно широкие принципы, опираясь на которые можно выработать и применять такую учетную политику, которая соответствует основным понятиям, лежащим в основе требований данной концепции.

P.9. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности являются концепциями достоверного представления, в то время как другие являются концепциями соответствия. Этот

[проект стандарта] стандарт охватывает оба вида концепций. Термин «концепция достоверного представления» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции:

(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).

Аудит финансовой отчетности

P.10. Цель аудита – повысить степень уверенности предполагаемых пользователей в финансовой отчетности. Это достигается с помощью формулирования аудитором соответствующего мнения относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Международные стандарты аудита требуют от аудитора для обоснования его мнения получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки.

P.11. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности. Она получается путем сбора аудитором достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств для снижения аудиторского риска (то есть, риска того, что аудитор выразит ненадлежащее мнение, в то время как финансовая отчетность существенно искажена) до приемлемо низкого уровня. Однако разумная уверенность не является абсолютной уверенностью, потому при каждом проведении аудита присутствуют неотъемлемые ограничения, вследствие чего большинство аудиторских доказательств, на основании которых аудитор делает выводы и формулирует соответствующее аудиторское мнение, носят скорее убедительный, чем неопровержимый характер.

Неотъемлемые ограничения аудита

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

Из-за неотъемлемых ограничений аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не удастся обнаружить, даже если проведение аудита должным образом спланировано и проходит в соответствии с настоящим [проектом стандарта] стандартом. Следовательно, последующее обнаружение существенного искажения финансовой отчетности, допущенного вследствие недобросовестных действий или ошибки, само по себе не означает, что аудит не удалось провести в соответствии с настоящим [проектом стандарта] стандартом.

Однако существование неотъемлемых ограничений аудита не является оправданием того, чтобы аудитор мог довольствоваться менее убедительными аудиторскими доказательствами.

Формат [проекта] МСА для МСО

P.12. [Проект] МСА для МСО включает в себя:

- Область действия (Часть А), в которой излагаются обстоятельства, при которых [проект] МСА для МСО запрещено или нецелесообразно использовать;
- часть 1, в которой излагаются фундаментальные концепции и общие принципы, которые должны применяться в ходе аудита;
- часть 2, в которой излагаются общие требования к аудиторским доказательствам и документации, а также общая цель аудита;
- часть 3, в которой излагаются обязанности аудитора и руководителя задания и ответственность за управление качеством при аудите МСО;
- части 4–9, в которых описан процесс выполнения аудиторского задания и изложены подробные требования к аудиту. Каждая из этих частей также включает в себя конкретные требования к информационному взаимодействию и документированию, при их необходимости;
- приложения, которые включают словарь терминов, используемых в этом [проекте стандарта] стандарте, предпосылки, иллюстративное письмо-обязательство и иллюстративное письмо-представление, а также другие соответствующие вспомогательные материалы для выполнения требований в рамках этого [проекта стандарта] стандарта.

P.13. Содержание каждой части включает в себя:

- вводный материал, приведенный в отдельном поле, в котором излагается содержание и объем этой части (который не создает никаких дополнительных обязанностей для аудитора);
- цель (цели), которые объединяют требования этой части с общей целью аудита;
- требования, которые должны быть выполнены, за исключением случаев, когда требование является условным и условия не существует. Все требования, относящиеся к соответствующей части, пронумерованы, например А.1., А.2. или 1.1.1., 1.1.2. и так далее. Требования изложены с применением слова «должен»;
- основные пояснительные материалы (ОПМ), предназначенные для предоставления дополнительных разъяснений, относящихся к подразделу или конкретному требованию. Все основные пояснительные материалы выделены курсивом и приведены на отдельных синих полях. Существует два типа основных пояснительных материалов ОПМ: общие вводные пояснительные материалы, в которых объясняется контекст соответствующего раздела, и пояснительные материалы, относящийся к требованию, приведенному непосредственно над ним.

Р.14. Определения, описывающие значения, приписываемые определенным терминам для целей настоящего [проекта стандарта] стандарта, можно найти в Словаре терминов в Приложении 1[41]. Они призваны способствовать единству применения и толкования Международных стандартов Требования и не преследуют цель подменять собой определения, которые могут устанавливаться в законах, нормативных актах или других источниках для иных целей. Если не указано иное, определения имеют одинаковые значения во всем этом [проекте стандарта] стандарте.

Неавторизованные вспомогательные материалы

Р.15. Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, может выпускать публикации своих сотрудников или другие неавторизованные материалы в поддержку внедрения [проекта] МСА для МСО.

Организации государственного сектора

Р.16. Этот [проект стандарта] стандарт применим к заданиям в отношении организаций государственного сектора экономики, если соблюдаются критерии, изложенные в части А – Область действия стандарта. Однако на обязанности аудитора в государственном секторе могут оказывать воздействие либо поручение на проведение конкретного аудита, либо обязанности организаций государственного сектора, обусловленные законами, нормативными актами или иными источниками права (такими как распоряжения министерств, политические требования правительства или резолюции законотворческого органа власти), которые могут охватывать более широкую область применения, чем это предусматривается при аудите финансовой отчетности в соответствии с настоящим [проектом стандарта] стандартом. Эти дополнительные обязанности не рассматриваются в настоящем [проекте стандарта] стандарте. Они могут рассматриваться либо в документах Международной организации высших органов аудита (ИНТОСАИ) или организаций, устанавливающих стандарты на национальном уровне, либо в рекомендациях, разрабатываемых правительственными аудиторскими органами.

Р.17. Применимая концепция подготовки финансовой отчетности для организаций государственного сектора устанавливается законодательной и нормативной базой, действующей в каждой юрисдикции или в каждом географическом регионе. Вопросы, которые могут быть рассмотрены при применении организацией применимой концепции подготовки финансовой отчетности и их использования в контексте характера и обстоятельств организации и ее окружения, включают в себя, в том числе то, применяет ли организация полный учет по методу начисления или кассовый метод учета в соответствии с Международными стандартами учета в государственном секторе или смешанный метод учета.

Р.18. Права собственности в организации государственного сектора могут не иметь такого же значения, как в организации частного сектора, потому что решения, относящиеся к организации, могут приниматься вне организации в результате происходящих политических процессов. Следовательно, руководство может не контролировать принятие определенных

[41] Определения в этом [проекте стандарта] стандарте соответствуют определениям в Международных стандартах аудита (МСА) (то есть, содержится в Словаре терминов Совета по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, в Сборнике Совета по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, том 1). Словарь терминов в Приложении 1 также включает другие соответствующие термины из Словаря терминов, Сборника Совета по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, которые не определены, но используются в МСА.

решений. Среди важных вопросов можно отметить понимание способности организации принимать решения в одностороннем порядке, а также возможности других организаций государственного сектора осуществлять контроль над организацией или влиять на политику организации или стратегическое направление ее развития.

P.19. Там, где это уместно, в Основные пояснительные материалы (ОПМ) были включены соображения, характерные для организаций государственного сектора.

Поддержание [проекта] МСА для МСО

P.20. Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, планирует периодически предлагать поправки к МСА для МСО. Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, рассмотрит влияние на [проект] МСА для МСО в рамках проекта по пересмотру или разработке нового МСА и примет решение о срочности необходимости внесения изменений в этот [проект стандарта] стандарт. При разработке проекта изменений для [проекта] МСА для МСО Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, рассмотрит любые конкретные вопросы, которые были доведены до сведения Совета по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении применения МСА для МСО. Совет по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, ожидает, что между выпуском поправок к МСА для МСО и датой вступления этих поправок в силу пройдет не менее восемнадцати месяцев.

DRAFT

A. Область действия [проекта] МСА по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций

A.1. В части А излагается Область действия [проекта] МСА для МСО путем описания конкретных запретов и качественных характеристик, которые сделают [проект стандарта] стандарт неподходящим для применения в некоторых случаях при аудите финансовой отчетности МСО. Требования в этом [проекте] МСА для МСО были разработаны таким образом, чтобы соответствовать типичному характеру и обстоятельствам аудита МСО (то есть они не затрагивают сложные вопросы или обстоятельства).

A.2. Этот [проект] МСА для МСО не разрешается использовать для аудита, который не является аудитом финансовой отчетности МСО. Если [проект] МСА для МСО используется для аудита за пределами предполагаемой сферы применения настоящего [проекта] стандарта, соблюдение требований [проекта] МСА для МСО не будет достаточным для аудитора, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для выражения мнения с разумной уверенностью.

Ограничения в использовании [проекта] МСА для МСО

A.3. Ограничения в использовании [проекта] МСА для МСО подразделяются на две категории:

- конкретные виды организаций, для которых использование [проекта] МСА для МСО запрещено (то есть конкретные запреты
- качественные характеристики, которые, если они обнаруживаются у организации, исключают использование [проекта] МСА для МСО для аудита финансовой отчетности этой организации.

A.4. В этом разделе объясняются эти ограничения в использовании [проекта] МСА для МСО. *Дополнительное руководство об области действия стандарта* (Дополнительное руководство об области действия), которое можно найти на веб-странице проекта МСА для МСО (LCE Exposure Draft webpage) дает ответы на отдельные вопросы, которые могут иметь значение при определении возможности использования [проекта] МСА для МСО.

Конкретные запреты

A.5. Организации, которые имеют характеристики, присущие объектам общественного интереса, могут фактически или внешне соответствовать такому уровню сложности, что им специально запрещено использовать [проект] МСА для МСО.

A.6. Пункт A.7. определяет виды организаций, для которых использование этого [проекта стандарта] стандарта специально запрещено. Для видов организаций, перечисленных в пунктах A.7.(a), (b) и (d), применение [проекта стандарта] стандарта запрещено и не может быть изменено. Законодательные или регулирующие органы или соответствующие местные органы, обладающие полномочиями по установлению стандартов, могут изменять каждый вид организаций, приведенный в пункте A.7.(c), но сам вид не может быть исключен. Изменения могут быть внесены путем добавления вида организаций в перечень организаций, аудит которых в соответствии с настоящим стандартом запрещен, при этом может быть разрешено определенным подгруппами внутри установленного вида организаций иметь возможность применять [проект стандарта] стандарт или могут быть установлены количественные пороговые значения для запрета применения [проекта стандарта] стандарта.

Законодательные или регулирующие органы или соответствующие местные органы, обладающие полномочиями по установлению стандартов, могут впоследствии удалить или изменить установленные ими ограничения.

A.7. [Проект] МСА для МСО не должен использоваться, если:

(a) законы и нормативные акты:

(i) явно запрещают использование [проекта] МСА для МСО (то есть [проект стандарта] стандарт не разрешен для использования в определенной юрисдикции); или

(ii) определяют использование стандартов аудита, отличных от [проекта] МСА для МСО, для аудита финансовой отчетности в этой юрисдикции.

(b) организация является организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам;

(c) организация соответствует одному из следующих критериев[42]:

(i) организация, в которой одним из основных видов деятельности является привлечение средств населения;

(ii) организация, в которой одним из основных видов деятельности является осуществление страхования населения;

(iii) организация, вид деятельности которой заключается в предоставлении пособий по окончании трудовой деятельности;

(iv) организация, вид деятельности которой заключается в том, чтобы выступать в качестве механизма коллективных инвестиций, и которая выпускает погашаемые финансовые инструменты для населения;

(v) организация относится к тому виду организаций, для которых использование [проекта] МСА для МСО прямо запрещено законодательным или регулирующим органом или соответствующим местным органом, обладающим полномочиями по установлению стандартов в данной юрисдикции;

(d) аудит представляет собой аудит финансовой отчетности группы[43].

Качественные характеристики

A.8. Если для выполнения аудиторского задания не запрещается использовать [проект] МСА для МСО, как указано в пункте A.7., было бы нецелесообразно проводить аудит финансовой

[42] См. пункты 51–63 прилагаемой Пояснительной записки.

[43] В соответствии с предлагаемым МСА 600 (пересмотренным),«Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)» финансовая отчетность группы – это финансовая отчетность, которая включает финансовую информацию более чем об одной организации или подразделении, получаемая в процессе консолидации. Термин «процесс консолидации» относится не только к подготовке консолидированной финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, но и к представлению комбинированной финансовой отчетности, а также к агрегированию финансовой информации организаций или бизнес-единиц, таких как филиалы или подразделения. Это определение может измениться по мере доработки МСА 600 (пересмотренного). Для дальнейшего обсуждения см. пункты 62–63 и раздел 5 прилагаемой Пояснительной записки, касающийся аудита группы.

отчетности организации с использованием [проекта] МСА для МСО, если в деятельности организации выявляется следующее:

- сложные вопросы или обстоятельства, касающиеся характера и масштабов коммерческой деятельности, операций и связанных с ними сделок и событий, имеющих отношение к подготовке финансовой отчетности;
- условия, темы и вопросы, которые увеличивают сложность организации [как хозяйственного объекта] или свидетельствуют о наличие такой сложности, в частности, это могут быть вопросы, касающиеся собственности, механизмов корпоративного управления, политики, процедур или процессов, установленных организацией.

Они являются индикаторами или косвенными признаками вопросов или обстоятельств, для решения которых [проект] МСА для МСО не был разработан.

A.9. В соответствии с пунктом A.8. [проект] МСА для МСО не подходит для аудита финансовой отчетности, если организация обладает одной или несколькими из следующих характеристик:

- деловая активность организации, бизнес-модель или отрасль, в которой она работает, приводят к всеобъемлющим рискам, которые повышают сложность аудита, например, когда организация работает на новых или развивающихся рынках или организация находится в стадии становления;
- ее организационная структура не является относительно четкой или простой, например
  - если имеется несколько уровней и линий отчетности, с большим количеством лиц, вовлеченных в процесс подготовки финансовой отчетности, для осуществления коммерческой деятельности организации
  - если наблюдаются необычные формы организации или соглашений, такие как организации специального назначения, сложные совместные предприятия, внебалансовые финансовые соглашения или другие сложные финансовые соглашения;
- ее структура собственности или надзора являются сложными;
- деятельность организации регулируется в большей степени или подвергается значительному надзору со стороны регулирующих органов, например, в соответствии с пруденциальными правилами;
- ее операции являются сложными, или информационная система и связанные с ней процессы, относящиеся к финансовой отчетности организации, являются сложными, так что сбор и обработка данных включают сложный учет или расчеты;
- ИТ-среда или ИТ-системы организации являются сложными, например, когда ИТ-среда и процессы включают в себя специально разработанные или высоко интегрированные ИТ-приложения, с внутренними ресурсами или внешними поставщиками услуг, которые обладают навыками разработки программного обеспечения и обслуживания ИТ-среды для поддержки ИТ-среды и процессов;
- оценочные значения, рассчитываемые в организации, подвержены более высокой степени неопределенности оценки, или для основы оценки требуются сложные методы, которые могут включать в себя несколько источников исторических и прогнозных данных или допущений с множеством взаимосвязей между ними.

Этот список не является исчерпывающим, и, возможно, также потребуется рассмотреть другие соответствующие вопросы. Каждая из качественных характеристик сама по себе может быть недостаточной для определения того, является ли [проект] МСА для МСО применимым или нет в данных обстоятельствах, поэтому приведенные в списке вопросы предназначены для рассмотрения как по отдельности, так и в сочетании. Наличие одной характеристики, присущей организации, не обязательно исключает использование [проекта] МСА для МСО для этой организации. Несмотря на то, что при определении целесообразности использования [проекта стандарта] стандарта используется профессиональное суждение, в случае, когда существует неопределенность в отношении того, является ли аудит аудитом финансовой отчетности МСО, применение [проекта] МСА для МСО нецелесообразно.

Обязанности законодательных или регулирующих органов или соответствующих местных органов

A10. Решения о требуемом или разрешенном использовании Международных стандартов Совета по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, принимаются законодательными или регулирующими органами или соответствующими местными органами, обладающими полномочиями по установлению стандартов (такими как регулирующие или надзорные органы, национальные разработчики стандартов, профессиональные бухгалтерские организации или другие, в зависимости от обстоятельств) в отдельных юрисдикциях. Это относится к Международным стандартам аудита (МСА) и [проекту] МСА для МСО.

A.11. В рамках процесса принятия и внедрения на местном уровне законодательные или регулирующие органы или соответствующие местные органы, обладающие полномочиями по установлению стандартов, могут:

(a) изменять, но не удалять, виды организаций согласно пункта A.7. (c)(i)–(iv), например, применяя количественные критерии к тому или иному виду или иным образом изменяя их, как указано в пункте A.6.; или

(b) установить дальнейшее ограничение применения [проекта стандарта] стандарта согласно пункта A.7. (c) (v) путем включения дополнительного вида (видов) организаций или путем установления конкретных количественных критериев (таких как показатели доходов, активов или ограничение на количество сотрудников).

При этом следует учитывать конкретные запреты и качественные характеристики, а также другие конкретные потребности, которые могут быть актуальны в данной юрисдикции. Дополнительное руководство может быть полезно при определении разрешенного использования [проекта стандарта] стандарта в юрисдикции.

Аудиторские организации и аудиторы

A.12. Аудиторские организации несут ответственность за разработку политики или процедур в отношении разрешенного использования [проекта] МСА для МСО их рабочими группами[44]. При этом аудиторская организация принимает во внимание конкретные запреты на

[44] Международный стандарт управления качеством (МСК) 1 *«Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг»*, пункты 24–27 и 30.

использование [проекта стандарта] стандарта, приведенные в пункте А.7., включая любые дальнейшие изменения или ограничения, установленные в юрисдикции, а также качественные характеристики, описанные в пунктах А.8–А.9. Аудиторская организация также может дополнительно ограничить виды организаций, при аудите которых рабочие группы могут применять [проект] МСА для МСО.

А.13. Для отдельных аудиторских заданий, в рамках процедур аудиторской организации по принятию и продолжению задания и связанных с этим обязанностей руководителя задания, руководитель задания должен определить, является ли аудиторское задание аудитом МСО в соответствии с данной частью (то есть, частью А) для целей применения [проекта] МСА для МСО (см. часть 4, пункт 4.2.1.). Для этой цели руководитель задания принимает во внимание:

- перечень организаций, для которых применение [проекта стандарта] стандарта специально запрещено, как принято в соответствующей юрисдикции;
- качественные характеристики (см. пункты А.8-А.9.);
- политику или процедуры аудиторской организации.

А.14. При разработке политики или процедур в отношении применения [проекта] МСА для МСО аудиторским организациям может быть полезно использовать Дополнительное руководство. На уровне задания руководитель задания может также счесть полезным использование Руководства для понимания того, в каких случаях [проект стандарта] стандарт может быть применен для конкретного аудиторского задания.

DRAFT

1. Фундаментальные концепции, общие принципы и основополагающие требования

Содержание части

В части 1 излагаются:

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

Сфера применения настоящей части

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

1.1. Дата вступления в силу

1.1.1. Настоящий [проект стандарта] стандарт действует для аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с [XXX] или после этой даты.

Аудитору разрешается применять настоящий [проект стандарта] стандарт, если это не запрещено законом или нормативными актами, до указанной даты вступления в силу.

1.2. Соответствующие этические требования и управление качеством на уровне организации

Соответствующие этические требования к аудиту финансовой отчетности

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

Управление качеством на уровне аудиторской организации

Ответственностью аудиторской организации является установление системы управления качеством, включая соответствующие политику или процедуры. МСК 1[45] применяется всеми аудиторскими организациями, которые проводят аудит. Настоящий [проект стандарта] стандарт составлен с учетом допущения, что на аудиторскую организацию распространяется действие МСК 1 или не менее строгие требования национального законодательства.

Если политикой или процедурами аудиторской организации, установленными в соответствии с МСК 1, требуется проверка качества выполнения задания, то применяется МСК 2[46]. МСК 2 регламентирует порядок назначения лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, и его соответствие установленным критериям для назначения в качестве такого лица, а также проведение и документальное оформление проверки качества выполнения задания.

1.3. Основные цели аудитора

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

(a) получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, чтобы аудитор оказался в состоянии выразить мнение относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

(b) подготовить заключение о финансовой отчетности и представить его с учетом требований настоящего [проекта] МСА для МСО, в соответствии с теми результатами, которые получены аудитором.

1.3.2. Весь текст этого [проекта] МСА для МСО имеет непосредственное отношение к пониманию целей этого [проекта стандарта] стандарта и к надлежащему применению соответствующих его требований.

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

(a) определить, необходимы ли какие-либо аудиторские процедуры в дополнение к тем, которые требуются в соответствующей части для достижения целей, изложенных в настоящем [проекте стандарта] стандарте;

(b) оценивать, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

От аудитора требуется использовать указанные цели для оценки того, получено ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств в контексте основных

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

[46] МСК 2 *«Проверки качества выполнения заданий»*.

целей аудитора. Если в результате аудитор приходит к выводу, что аудиторские доказательства недостаточны и не являются надлежащими, то он может применить одно или несколько действий из приведенных ниже:

- *оценить, были ли получены или будут ли получены дополнительные соответствующие аудиторские доказательства;*
- *расширить объем работ по применению одного или более требований;*
- *выполнить другие процедуры, которые аудитор сочтет необходимыми в сложившихся обстоятельствах.*

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

(a) изменил условия задания и провел аудит и подготовил заключение в соответствии с Международными стандартами аудита;

(b) модифицировал мнение аудитора или отказался от задания (если отказ возможен в соответствии с применимыми законами или нормативными актами).

Неспособность достичь цели представляет собой значимый вопрос, требующий документирования.

1.4. Фундаментальные концепции и общие принципы проведения аудита

1.4.1. Аудитор должен соблюдать все соответствующие требования, если только не применяется пункт 1.4.3. Требование является актуальным, когда существуют обстоятельства аудита, рассматриваемые в этом требовании.

1.4.2. Аудитор не должен заявлять о соблюдении [проекта] МСА для МСО в заключении аудитора, если он не выполнил все требования настоящего [проекта стандарта] стандарта или если не применяются обстоятельства, указанные в пункте 1.4.3.

1.4.3. В исключительных обстоятельствах аудитор может счесть необходимым отступить от выполнения того или иного значимого требования. В таких обстоятельствах для достижения цели этого требования должен выполнить альтернативные аудиторские процедуры. Необходимость отступления аудитором от выполнения того или иного значимого требования может возникать лишь в случае, когда это требование состоит в выполнении некой процедуры, а в обстоятельствах конкретного задания для достижения цели этого требования данная процедура неэффективна.

Профессиональное суждение

1.4.4. Аудитор должен применять профессиональное суждение при планировании и проведении аудита.

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

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

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

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

Профессиональный скептицизм

1.4.5. Аудитор должен планировать и проводить аудит с профессиональным скептицизмом, отдавая себе отчет в том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых финансовая отчетность окажется существенно искажена.

1.4.6. Аудитор должен разрабатывать и проводить аудиторские процедуры так, чтобы избежать предвзятости, состоящей в сборе только тех доказательств, которые подтверждают оценки руководства, или в исключении тех доказательств, которые им противоречат.

Профессиональный скептицизм подразумевает повышенное внимание к таким факторам, как:

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

Профессиональный скептицизм необходим для критической оценки аудиторских доказательств. Это включает необходимость подвергать сомнению противоречивые аудиторские доказательства и надежность документов и ответов на запросы и прочей информации, полученных от руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление. Это также предполагает анализ достаточности и надлежащего характера доказательств, полученных с учетом имеющихся обстоятельств.

Не следует ожидать, что аудитор не примет в расчет прошлый опыт, свидетельствующий о честности и добросовестности руководства организации и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление. В то же время наличие мнения о том, что руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, честны и добросовестны, не освобождает аудитора от необходимости сохранять профессиональный скептицизм и не позволяет ему довольствоваться менее

убедительными аудиторскими доказательствами, когда он добивается разумной уверенности.

1.5. Недобросовестные действия

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

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

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

При получении разумной уверенности аудитор обязан придерживаться профессионального скептицизма на протяжении всего аудита, принимая во внимание возможности руководства по обходу средств контроля, а также учитывая тот факт, что аудиторские процедуры, которые результативны для обнаружения ошибки, могут не дать результата в обнаружении недобросовестных действий. Требования настоящего стандарта призваны помочь аудитору в выявлении и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий, а также в разработке процедур для выявления такого искажения.

1.5.1. Аудитор должен учитывать риск недобросовестных действий, при:

(a) выявлении и оценке рисков существенных искажений по причине недобросовестных действий или вследствие ошибки. При этом аудитор должен оценить, указывает ли информация, полученная в результате процедур выявления и оценки рисков и

связанных с ними видов деятельности, на наличие одного или нескольких факторов риска недобросовестных действий[47];

(b) получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств путем разработки и реализации надлежащих мер в ответ на оцененные риски существенного искажения, включая риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий;

(c) надлежащем реагировании на недобросовестные действия или на подозрения в недобросовестных действиях, выявленные в ходе аудита.

Особенности организаций государственного сектора

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

Аудитор не в состоянии продолжить выполнение задания

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

Особенности организаций государственного сектора

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

1.6. Закон или нормативный акт

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

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

[47] В приложении 3 изложены факторы риска недобросовестных действий, относящиеся к менее сложным организациям.

обязанности аудитора связаны с соблюдением двух различных категорий законодательства или нормативных актов и различаются следующим образом:

(a) положения ряда законов или нормативных актов, как правило, признаваемых организацией, оказывают прямое влияние на определение существенных сумм и раскрытие информации в финансовой отчетности (например, налоговое и пенсионное законодательство или регулирование);

(b) прочие законы и нормативные акты, которые не оказывают непосредственного влияния на определение показателей и раскрытие информации в финансовой отчетности, но соблюдение которых может оказаться основополагающим по отношению к операционным аспектам бизнеса, к способности организации продолжать непрерывно ее деятельность или избежать существенных штрафных санкций (например, соблюдение условий лицензирования, соблюдение требований регулирующих органов по поддержанию платежеспособности или соблюдение нормативных актов по охране окружающей среды).

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

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

Особенности организаций государственного сектора

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

Представление информации соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации

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

(a) требуют от аудитора проинформировать соответствующий уполномоченный орган, являющийся сторонним по отношению к организации;

(b) могут содержать установленные требования, по которым в данных обстоятельствах может быть уместно предоставление информации соответствующему стороннему по отношению к организации уполномоченному органу.

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

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

1.7. Связанные стороны

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

(a) информации о связанных сторонах организации, включая обстоятельства, связанные с связанной стороной, имеющей доминирующее влияние;

(b) договоренностей или другой информации, которая может указывать на наличие взаимоотношений между связанными сторонами или операций, которые руководство ранее не идентифицировало или не раскрыло аудитору, и значительных сделок, выходящих за рамки обычного ведения бизнеса организации.

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

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

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

1.8.1. Аудитор должен определить соответствующее лицо или лиц в структуре корпоративного управления организации, с которыми он будет осуществлять информационное взаимодействие.

1.8.2. Аудитор должен своевременно осуществлять информационное взаимодействие с руководством и, если они отличны от руководства, с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

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

Если лица, отвечающие за корпоративное управление, отличны от руководства, требования к информационному взаимодействию в отношении лиц, отвечающих за корпоративное управление, также распространяются на руководство, и поэтому будет уместно информационное взаимодействие с обеими сторонами.

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

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

(a) юридические требования в отношении такого информационного взаимодействия;

(b) важность вопросов, которые должны быть доведены до сведения.

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

1.8.4. В некоторых ситуациях все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией, например в случае малого бизнеса, когда организацией управляет единственный собственник и полномочий управления больше ни у кого нет. В таких случаях, если вопросы, о которых необходимо информировать в соответствии с требованиями настоящего стандарта, доводятся до сведения лица или лиц, наделенных руководящими

полномочиями, и это лицо или лица также отвечают за корпоративное управление, нет необходимости еще раз информировать о данных вопросах то же лицо или тех же лиц, но уже в роли отвечающих за корпоративное управление. Тем не менее аудитор должен удостовериться в том, что, информируя лицо или лиц, наделенных руководящими полномочиями, он должным образом информирует всех тех, кого в иных обстоятельствах он был бы обязан проинформировать как лиц, отвечающих за корпоративное управление.

1.8.5. В тех случаях, когда ответы на запросы руководству и, если уместно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, по конкретному вопросу являются противоречивыми, аудитор должен исследовать факты несоответствия.

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

Особенности организаций государственного сектора

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

Особое информационного взаимодействия с лицами, отвечающим за корпоративное управление в связи с недобросовестными действиями

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

(a) руководства, за исключением случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией;

(b) сотрудников, которые играют важную роль в системе внутреннего контроля организации;

(c) прочих лиц, если недобросовестные действия с их стороны приводят к существенному искажению в финансовой отчетности.

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

2. Аудиторские доказательства и документация

Содержание этой части

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

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

Сфера применения настоящей части

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

2.1. Цели

2.1.1. Цели аудитора состоят в том, чтобы:

(a) разработать и выполнить аудиторские процедуры таким образом, чтобы аудитор мог собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства для того, чтобы иметь возможность сделать обоснованные выводы, которые послужат основанием для аудиторского мнения;

(b) подготовить документацию, которая обеспечивает достаточные и надлежащие данные, обосновывающие заключение аудитора, и предоставляет доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с [проектом] МСА для МСО и применимым законом или нормативным актом.

2.2. Достаточные надлежащие аудиторские доказательства

2.2.1. Чтобы получить разумную уверенность, аудитор должен получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, снижающих аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и, таким образом, позволяющих ему сделать разумные выводы для обоснования мнения аудитора.

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

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

Уместность – это показатель качества аудиторских доказательств, то есть их уместности и надежности в обеспечении поддержки выводов, на которых основано мнение аудитора. Надежность аудиторских доказательств обусловлена их источником и

характером и зависит от конкретных обстоятельств, в которых получены доказательства.

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

2.3. Информация, используемая в качестве аудиторских доказательств

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

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

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

Автоматизированные инструменты и методы (АИМ)

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

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

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

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

На достоверность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств, влияют ее источник и характер, а также обстоятельства, при которых она была получена, включая контроль за ее подготовкой и сохранением, где это уместно. Как

правило, надежность информации повышается, когда она получена из независимых источников за пределами организации, непосредственно аудитором, представляет собой оригинальный документ, а не копию, и письменную, а не устную информацию. Однако могут существовать обстоятельства, которые могут повлиять на эти общие утверждения.

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

(a) получить доказательства точности и полноты этой информации;

(b) оценить, является ли эта информация достаточно точной и подробной для целей аудитора.

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

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

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

(a) аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют аудиторским доказательствам, полученным из другого источника, или

(b) аудитор сомневается в надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств.

2.4. Аудиторские процедуры для сбора аудиторских доказательств

Аудиторские доказательства для обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора, получены путем разработки и выполнения процедур для выявления и оценки рисков существенных искажений (см. часть 6) и дальнейших аудиторских процедур (см. часть 7).

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

Автоматизированные инструменты и методы

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

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

2.5 Общие требования к документации

Форма, содержание и объем аудиторской документации зависят от характера и обстоятельств организации и выполняемых процедур. Аудиторская документация может быть в бумажном или электронном формате. Нет необходимости включать замененные проекты рабочих документов или финансовых отчетов в аудиторскую документацию.

Устные объяснения, данные аудитором самостоятельно, не подтверждают в достаточной степени выполненную аудитором работу или сделанные им выводы.

Автоматизированные инструменты и методы

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

2.5.1. Конкретные вопросы, подлежащие документированию, изложены в этом [проекте стандарта] стандарте. Аудитор должен своевременно подготовить аудиторскую документацию, достаточную для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудиторского задания, мог понять:

(a) характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур для соблюдения настоящего [проекта стандарта] стандарта и применимых законодательных и нормативных требований, включая соответствующие записи;

(i) отличительные характеристики определенных статей или обстоятельств, в отношении которых проводилось тестирование;

(ii) то, кто выполнял работу по заданию, с указанием даты, на которую такая работа была завершена;

(iii) то, кто проверил выполненную аудиторскую работу, а также дату и объем такой проверки, включая то, что было проверено;

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

(b) результаты выполненных аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства;

(c) значимые вопросы, возникшие в ходе задания, сделанные по ним выводы и значимые профессиональные суждения, использованные при формировании этих выводов.

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

2.5.2. Аудитор должен документировать выявленные или предполагаемые нарушения законов или нормативных актов и результаты обсуждения с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и третьими по отношению к организации сторонами.

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

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

Документирование информационного взаимодействия

2.5.5. В аудиторской документации аудитор обязан отразить:

(a) сообщения о недобросовестных действиях, направленные руководству, лицам, отвечающим за корпоративное управление, регулирующим органам и иным лицам;

(b) обсуждение значимых вопросов, связанных с несоблюдением закона или нормативного акта или недобросовестных действий, с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, и другими лицами, включая то, как был решен этот вопрос.

2.5.6. Аудитор должен документировать обсуждения значимых вопросов с руководством, и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, включая характер обсужденных вопросов, а также того, когда и с кем происходили эти обсуждения.

2.5.7. Если информация о вопросах, о которых необходимо информировать согласно требованиям настоящего стандарта, сообщается в устной форме, аудитор должен отразить эти вопросы в аудиторской документации вместе с информацией о том, кто и когда был о них проинформирован.

2.5.8. Если информация о вопросах сообщается в письменной форме, аудитор должен сохранить копию такого сообщения в составе аудиторской документации. Письменные сообщения не обязательно должны включать все вопросы, возникшие в ходе аудита.

DRAFT

3. Управление качеством выполнения задания

Содержание части

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

Сфера применения настоящей части

В соответствии с МСК 1, аудиторская организация несет ответственность за разработку, внедрение и функционирование системы управления качеством аудита финансовой отчетности, которая обеспечивает аудиторской организации разумную уверенность в том, что аудиторская организация и ее персонал выполняют свои обязанности в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми требованиями законов и нормативных актов , и выполняют обязательства в соответствии с такими стандартами и требованиями, и что выпущенные заключения носят надлежащий характер с учетом конкретных обстоятельств. Рабочая группа, возглавляемая руководителем задания, несет ответственность в контексте системы управления качеством аудиторской организации за:

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

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

3.1 Цель

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

(a) аудитор выполнил свои обязанности согласно настоящему [проекту] МСА для МСО, соответствующим этическим стандартам и применимым правовым и нормативным требованиям;

(b) выпущенное аудиторское заключение имеет надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

3.2. Обязанности руководителя задания

Ответственность за руководство управлением качеством и обеспечением проведении аудита

Требования в части руководства работой других членов рабочей группы, надзора за ними и проверки их работы уместны только в том случае, когда в рабочую группу, кроме руководителя задания, входят и другие члены.

3.2.1. Руководитель задания должен взять на себя общую ответственность за управление и обеспечение качества аудиторского задания. При этом на протяжении всего аудиторского задания участие руководителя задания должно быть достаточным и надлежащим для того, чтобы у него появилось основание установить, являются ли сформированные значимые суждения и выводы надлежащими с учетом характера и обстоятельств задания.

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

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

3.2.2. Руководитель задания должен взять на себя ответственность за четкие, последовательные и эффективные действия, отражающие приверженность аудиторской организации качеству, а также установить, какое поведение ожидается от членов рабочей группы, и представить информацию об этом, в том числе подчеркнуть:

(a) что все члены рабочей группы несут ответственность за участие в управлении качеством и обеспечении качества на уровне задания;

(b) важность профессиональной этики, ценностей и отношения к членам рабочей группы;

(c) важность открытого и эффективного информационного взаимодействия с рабочей группой и поддержание возможности выражения членами рабочей группы обеспокоенности без опасения негативных последствий для себя лично;

(d) важность проявления каждым членом рабочей группы профессионального скептицизма на протяжении всего аудиторского задания.

Ответственность руководителя задания за управление качеством и обеспечение качества опирается на корпоративную культуру аудиторской организации, демонстрирующую приверженность качеству. При решении вопросов, связанных с требованиями, которые содержатся в пунктах 3.2.1 и 3.2.2 настоящего стандарта, руководитель задания может информировать об этих требованиях непосредственно других членов рабочей группы и подкреплять такое информирование собственными действиями и поведением (например, он может служить образцом для подражания). Характер и объем действий руководителя задания, направленных на демонстрацию приверженности аудиторской организации качеству, могут определяться самыми разными факторами, включая размер, структуру, географическое рассредоточение и сложность аудиторской организации и рабочей группы, а также характер и обстоятельства аудиторского задания. В рабочей группы с небольшим количеством участников создания необходимой культуры можно добиться путем прямого взаимодействия и личного примера.

3.2.3. Если руководитель задания поручает разработку или выполнение процедур, задач или действий другим членам рабочей группы, он должен продолжать нести общую ответственность за управление и достижение качества посредством руководства и надзора за этими членами рабочей группы и проверки их работы.

3.2.4. Принимая на себя общую ответственность за управление и достижение качества посредством руководства, надзора за членами рабочей группы и проверки их работы, руководитель задания должен определить, что характер, сроки и масштабы руководства, надзора и проверки работы соответствуют характеру и обстоятельствам задания и выделенным ресурсам согласно принятых в аудиторской организации политики или процедур, настоящего [проекта стандарта] стандарта, а также соответствующих этических и нормативных требований.

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

- *предыдущий опыт работы члена рабочей группы с организацией и область, в отношении которой проводится аудит;*
- *оцененный риск существенного искажения. Например, в случае повышенного оцененного риска существенного искажения могут потребоваться соответствующее увеличение объема и частоты действий в рамках руководства работой членов рабочей группы, надзора за ними и более детальной проверки их работы;*
- *профессиональная компетентность и способности отдельных членов рабочей группы, выполняющих аудиторскую работу. Например, менее опытным членам рабочей группы могут требоваться более детальные инструкции и более частое взаимодействие в процессе работы, в том числе личные встречи;*
- *порядок, в котором предполагается проводить проверку выполненной работы.*

Соответствующие этические требования

3.2.5. На протяжении всего аудиторского задания руководитель задания должен:

(a) принять на себя ответственность за то, чтобы другие члены рабочей группы были осведомлены о соответствующих этических требованиях, применимых с учетом характера и обстоятельств аудиторского задания, а также политики или процедур аудиторской организации, предназначенных для выявления, оценки и устранения угроз, связанных с соблюдением соответствующих этических требований;

(b) сохранять бдительность посредством наблюдения, проверки аудиторской документации и, при необходимости, проведения расследований при наличии доказательств несоблюдения членами рабочей группы соответствующих этических требований.

3.2.6. Если внимание руководителя задания обращается на вопросы, которые указывают на то, что существует угроза соблюдению соответствующих этических требований или соответствующие этические требования не были выполнены, руководитель задания должен принять соответствующие меры в зависимости от обстоятельств, в том числе:

(a) следовать политике или процедурам аудиторской организации для оценки угрозы;

(b) провести консультации с другими специалистами этой аудиторской организации.

Другие обязанности руководителя задания

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

(a) своевременно выделяются или предоставляются в распоряжение рабочей группы достаточные и надлежащие ресурсы;

(b) члены рабочей группы и внешние эксперты аудитора совокупно обладают надлежащими способностями и профессиональной компетентностью, в том числе достаточным временем, для выполнения аудиторского задания.

3.2.8. Если условия, указанные в пункте 3.2.7., не выполняются, руководитель задания должен выполнить необходимые действия, в том числе проинформировать соответствующих лиц о потребности в выделении дополнительных или альтернативных ресурсов для выполнения задания или об обеспечении доступа к ним.

3.2.9. Руководитель задания должен принять на себя ответственность за надлежащее использование ресурсов, которые были выделены, или доступ к которым будет предоставлен рабочей группе соответственно.

3.2.10. Руководитель задания должен:

(a) понимать предоставленную аудиторской организацией информацию, полученную в рамках внедренного в аудиторской организации процесса мониторинга и устранения недостатков, включая (в применимых случаях) информацию, полученную в рамках процесса мониторинга и устранения недостатков, внедренного в других организациях, входящих в сеть, и определять актуальность и влияние этой информации на аудиторское задание, и выполнять надлежащие действия;

(b) сохранять бдительность к вопросам, которые могут иметь отношение к процессу мониторинга и устранению недостатков аудиторской организации, и доводить такую информации до сведения лиц, отвечающих за данный процесс, по мере необходимости.

3.2.11. Руководитель задания должен проверять аудиторскую документацию в надлежащие моменты времени в ходе аудита, включая документацию по значимым вопросам, значимым суждениям (в том числе касающимся сложных или спорных вопросов) и сделанным выводам, а также другим вопросам, которые, в соответствии с профессиональным суждением руководителя задания, связаны с обязанностями руководителя задания.

Руководитель задания применяет профессиональное суждение при определении других вопросов для проверки, например, на основании следующих факторов:

- *характера и обстоятельств аудиторского задания;*
- *того, какой член рабочей группы выполнял работу;*
- *вопросов по результатам недавно проведенного инспектирования;*
- *требований политики или процедур аудиторской организации.*

3.2.12. Руководитель задания должен:

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

(b) взять на себя ответственность за консультации, проводимые в соответствии с соответствующей политикой или процедурами аудиторской организации, или, если это будет сочтено необходимым, по сложным или спорным вопросам;

((c) убедиться в том, что выводы, сделанные в отношении разногласий и трудных или спорных вопросов, задокументированы, согласованы со стороной, с которой проводились консультации, и реализованы;

(d) не датировать аудиторское заключение до устранения любых расхождений во мнениях.

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

Консультация может быть уместной или требуемой политикой или процедурами аудиторской организации, когда возникают сложные или необычные вопросы, значительные риски, значительные операции, которые выходят за рамки обычной деятельности организации или, как представляется, являются необычными по иным основаниям, ограничения, введенные руководством или случаи несоблюдения законов или нормативных актов.

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

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

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

(a) сотрудничать с лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания;

(b) обсудить с лицом, осуществляющим проверку качества задания, значимые вопросы и значимые суждения, возникающие в рамках аудиторского задания;

(c) не датировать заключение аудитора до момента завершения проверки качества выполнения задания.

Проверка информационного взаимодействия

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

3.3 Особые требования к документации

3.3.1. В дополнение к общим требованиям к документации (часть 2.5.) по аудиторскому заданию аудитор обязан отразить в аудиторской документации выявленные замечания, соответствующее обсуждение и сделанные выводы относительно выполнения обязанностей, касающихся соответствующих этических требований, включая требования независимости.

DRAFT

4. Принятия задания или продолжения отношений с клиентом по заданию и аудиторские задания, выполняемые впервые

Содержание части

В части 4 излагаются обязанности аудитора по:

- согласованию условий проведения аудиторского задания с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Это включает в себя установление наличия некоторых обязательных условий для проведения аудита;
- определение того, что применение [проекта] МСА для МСО подходит для конкретного аудиторского задания.

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

Сфера применения настоящей части

Часть А этого [проекта] стандарта устанавливает область действия для надлежащего применения настоящего [проекта стандарта] стандарта. В этой части излагаются обязательства руководителя задания в отношении применения этого [проекта стандарта] стандарта в рамках процедур принятия задания или продолжения отношений с клиентом по заданию аудиторской организацией аудиторского задания МСО.

Информация и аудиторские доказательства, собранные в ходе процедур принятия задания или продолжения отношений с клиентом по заданию, используются для определения того, что [проект] МСА для МСО подходит для аудиторского задания, а также информирует об аудиторских процедурах при планировании аудита и для идентификации и оценки рисков.

Часть 1.2. составлена с учетом допущения, что на аудиторскую организацию распространяется действие МСК 1 или не менее строгие требования национального законодательства. В соответствии с МСК 1 аудиторская организация обязана установить цели в области обеспечения качества, которые касаются процедуры принятия решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом или работы по определенному заданию. Кроме того, соблюдение требований МСК 1 может потребовать от аудиторских организаций наличия политики или процедур для решения других вопросов, имеющих отношение к этой части.

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

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

4.1. Цели

4.1.1. Цели аудитора состоят в том, чтобы:

(a) принять предложение о проведении аудита или продолжить его проведение лишь в тех случаях, когда согласованы основные условия, на основании которых он должен проводиться, что достигается:

(i) установлением факта наличия обязательных условий для проведения аудита;

(ii) подтверждением достигнутого между аудитором и руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, единого понимания условий аудиторского задания;

(b) для аудиторских заданий, выполняемых впервые, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства:

(i) наличия либо отсутствия искажений в остатках на начало периода, существенным образом влияющих на финансовую отчетность за текущий период;

(ii) того, что соответствующие принципы учетной политики, регулирующие остатки на начало периода, последовательно применяются в финансовой отчетности за текущий период, или изменения, внесенные в них, надлежащим образом учтены, представлены и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

4.2. Определение того, что [проект] МСА для МСО приемлем для аудиторского задания

4.2.1. Руководитель задания должен определить, в соответствии с частью А настоящего [проекта стандарта] стандарта, что аудиторское задание может быть выполнено с применением [проекта] МСА для МСО.

В *части А излагаются вопросы, касающиеся принятия решения руководителем задания приемлемости применения [проекта] МСА для МСО, в частности, с учетом ограничений на использование [проекта стандарта] стандарта. Это решение принимается, когда руководитель задания устанавливает, что политика или процедуры аудиторской организации, касающиеся принятия задания и продолжения отношений с клиентом по заданию, были соблюдены (см. пункт 4.4.1.).*

Информация и аудиторские доказательства, собранные в ходе процедур принятия задания и продолжения отношений с клиентом по заданию, могут быть использованы для принятия решения о применении [проекта] МСА для МСО. При выполнении процедур выявления и оценки рисков также может быть получена дополнительная информация, которая может изменить первоначальное решение руководителя задания о применении [проекта] МСА для МСО в соответствии с этой частью. Положения части 6 (см. пункт 6.5.10) требуют, чтобы руководитель задания определил, по-прежнему ли [проект] МСА для МСО соответствует характеру и обстоятельствам аудируемой организации в процессе выявления и оценки рисков. Рассмотрение дополнительной информации в ходе аудита может изменить решение руководителя задания о приемлемости применения [проекта] МСА для МСО.

4.3 Обязательные условия для проведения аудита

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

(a) определить, приемлема ли та концепция подготовки финансовой отчетности, которая будет применена при подготовке финансовой отчетности;

(b) получить подтверждение руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, что они признают и понимают свою ответственность:

(i) за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая, если уместно, ее достоверное представление;

(ii) за внедрение системы внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для обеспечения подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений по причине недобросовестных действий или вследствие ошибок;

(iii) за предоставление аудитору:

a. доступа ко всей информации, о которой известно руководству, и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например к данным бухгалтерского учета, документации и прочим сведениям;

b. дополнительной информацией, которую аудитор может запросить у руководства для целей аудита;

c. неограниченной возможностью информационного взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.

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

(a) если аудитор определил, что концепция подготовки финансовой отчетности, которая будет применяться при подготовке финансовой отчетности, является неприемлемой;

(b) если не было получено подтверждение руководства о том, что оно признает и понимает свою ответственность.

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

4.4. Дополнительные соображения при принятии условий задания

4.4.1. Руководитель задания должен определить, что политика или процедуры аудиторской организации отношении принятия аудиторского задания и продолжения отношений с клиентом

по заданию были соблюдены[48] и что выводы, сделанные в этом отношении, являются надлежащими, включая надлежащее применение [проекта] МСА для МСО.

4.4.2. В некоторых случаях законы или нормативные акты соответствующей юрисдикции предписывают формат или формулировки аудиторского заключения в таком виде или в таких терминах, которые значительно отличаются от требований [проекта] МСА для МСО. В этих обстоятельствах аудитор должен оценить:

(a) могут ли пользователи неправильно интерпретировать уверенность, полученную в результате аудита финансовой отчетности, и если да, то,

(b) может ли дополнительное разъяснение в аудиторском заключении снизить вероятность неверного понимания.

4.4.3. Если аудитор приходит к заключению, что дополнительные пояснения в аудиторском заключении не могут снизить вероятность неверного понимания, он не должен принять предложение о проведении этого аудита, за исключением случаев, когда это требуется законом или нормативным актом. Аудит, проведенный в соответствии с таким законом или нормативным актом, не соответствует проведенному по [проекту] МСА для МСО. Следовательно, аудитор не должен включать в аудиторское заключение какие-либо утверждения о том, что конкретное аудиторское задание проводилось в соответствии с [проектом] МСА для МСО.

4.5. Условия аудиторского задания

Выполнение процедур принятия задания или продолжения отношений с клиентом по заданию до начала планирования помогает аудитору выявлять и оценивать события или обстоятельства, которые могут негативно повлиять на способность аудитора планировать и выполнять текущее задание.

Этот [проект стандарта] стандарт требует, чтобы аудитор прояснил определенные вопросы, которые необходимо согласовать аудитору и руководству или, если уместно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, которые находятся в сфере контроля организации, до того, как аудитор примет аудиторское задание.

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

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

[48] В пункте 30 Международного стандарта управления качеством (МСК) 1 *«Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг»*, изложены обязанности аудиторской организации по установлению целей в области обеспечения качества при принятии конкретных заданий, включая соображения, касающиеся финансовых и операционных приоритетов аудиторской организации при принятии решения о принятии задания или продолжении отношений с клиентом по конкретному заданию.

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

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

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

4.5.5. Если условия аудиторского задания меняются, аудитор и руководство должны согласовать и изложить новые условия выполнения задания в тексте письма-соглашения о проведении аудита или иной приемлемой разновидности письменного соглашения.

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

(a) отказаться от дальнейшего проведения этого аудиторского задания, если это допускается в соответствии с применимыми законами или нормативными актами;

(b) определить, предусмотрена ли обязанность – договорная или иного рода – докладывать о таких обстоятельствах третьим лицам, таким как лица, отвечающие за корпоративное управление, собственники или регулирующие органы.

4.6. Аудиторские задания, выполняемые впервые

4.6.1. Если задание является аудиторским заданием, выполняемым впервые, и произошла смена аудитора, аудитор должен связаться с предыдущим аудитором в соответствии с соответствующими этическими требованиями.

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

4.6.3. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором, и выраженное им мнение было модифицированным, аудитор должен оценить влияние вопроса, явившегося основанием для подготовки такого мнения, при оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности за текущий период[49].

4.6.4. Аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства[50] наличия (либо отсутствия) искажений остатков на начало периода, существенным образом влияющих на финансовую отчетность за текущий период, путем:

(a) установления, были ли остатки на конец предыдущего периода корректно перенесены на текущий период или, при необходимости, пересчитаны;

[49] О влиянии на заключение аудитора см. часть 9, пункт 9.5.1.I.

[50] О влиянии на заключение аудитора см. часть 9, пункт 9.5.1.F.

(b) оценки того, отражают ли остатки на начало периода соответствующие принципы учетной политики;

(c) выполнения одного или нескольких действий из следующего:

(i) анализа рабочей документации предшествующего аудитора для получения доказательств относительно остатков на начало периода, в случае, если аудит финансовой отчетности за предыдущий год проводился;

(ii) оценки, дают ли аудиторские процедуры, которые выполнены в текущем периоде, доказательства, имеющие отношение к остаткам на начало периода;

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

4.6.5. Если аудитор получил аудиторские доказательства того, что остатки на начало периода содержат искажения, способные существенным образом повлиять на финансовую отчетность за текущий период, аудитор должен провести дополнительные и надлежащие в конкретных обстоятельствах аудиторские процедуры для определения влияния искажений на финансовую отчетность за текущий период[51].

4.6.6. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что соответствующие принципы учетной политики, регулирующие остатки на начало периода, последовательно применяются в финансовой отчетности за текущий период, и внесенные в учетную политику, надлежащим образом учтены, представлены и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности[52].

4.7. Особые требования к информационному взаимодействию

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

4.7.1. Аудитор должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, об обязанностях аудитора по формированию и выражению мнения о финансовой отчетности, подготовленной руководством, и о том, что обязанности аудитора не освобождают руководство или лиц, отвечающим за корпоративное управление, от их обязанностей по надзору за подготовкой финансовой отчетности.

4.8. Особые требования к документации

4.8.1. В дополнение к общим требованиям к документации (часть 2.5.) аудитор должен включить в аудиторскую документацию выявленные вопросы, соответствующие обсуждения и выводы, сделанные в отношении принятия и продолжения отношений с клиентом и выполнении аудиторского задания.

4.8.2. Аудитор должен задокументировать принятое решение о применении [проекта] МСА для МСО.

4.8.3. Аудитор должен документировать изменения, если таковые имеются, в определении применения [проекта] МСА для МСО, если в ходе аудита внимание аудитора привлечет дополнительная информация, которая может изменить профессиональное суждение, вынесенное в этом отношении.

[51] О влиянии на заключение аудитора см. часть 9, пункт 9.5.1.G.

[52] О влиянии на заключение аудитора см. часть 9, пункт 9.5.1.H.

4.8.4. Аудитор должен указать в письме-соглашении о проведении аудита или другой подходящей форме письменного соглашения:

(a) то, что аудит будет проведен с применением [проекта] МСА для МСО.

(b) цель и объем аудита финансовой отчетности;

(c) соответствующие обязанности аудитора и руководства;

(d) указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности;

(e) ссылку на предполагаемую форму и содержание заключений, которые будут выпущены аудитором;

(f) заявление о том, что могут возникнуть обстоятельства, при которых форма и содержание заключения могут отличаться от предполагаемых.

4.8.5. Если закон или нормативный акт достаточно подробно предписывают условия аудиторского задания, упомянутые в настоящем [проекте] стандарта, аудитору не нужно фиксировать их в письме-соглашении, за исключением того обстоятельства, что применяется соответствующий закон или нормативный акт, и что руководство признает и понимает свои обязанности.

DRAFT

5. Планирование

Содержание части

В части 5 излагается ответственность аудитора за планирование аудита (включая проведение обсуждения в рабочей группе), а также концепция существенности при планировании и проведении аудита.

Сфера применения настоящей части

Планирование является непрерывным и не является отдельным этапом аудита, а является итеративным процессом, осуществляемым, по мере необходимости, на протяжении всего аудита. Часть 6, посвященная выявлению и оценке рисков существенного искажения, и часть 7, посвященная проведению процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения, также связаны с настоящей частью.

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

5.1. Цели

5.1.1. Цели аудитора состоят в том, чтобы:

(a) спланировать проведение аудита так, чтобы он был проведен наиболее эффективным способом;

(b) надлежащим образом применять концепцию существенности при планировании и проведении аудита.

5.2. Работы по планированию

Характер, сроки и масштабы мероприятий по планированию будут варьироваться в зависимости от характера и обстоятельств организации, размера и характера рабочей группы, предыдущего опыта работы членов рабочей группы и любых изменений обстоятельств, которые происходят во время аудиторского задания. Когда задание выполняется одним человеком, некоторые требования могут быть неуместны (например, обсуждение в рабочей группе), однако все же могут быть рассмотрены вопросы в соответствующих пунктах, поскольку они, тем не менее, могут быть полезны аудитору.

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

5.2.1. В планирование аудита должны быть вовлечены руководитель задания и другие ключевые члены рабочей группы.

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

(a) выявить особенности аудиторского задания, имеющие определяющее значение для его объема;

(b) установить целью выпуск заключения по аудиторскому заданию для планирования сроков проведения аудита и характера необходимого информационного взаимодействия;

(c) проанализировать факторы, которые в соответствии с суждением аудитора, являются значимыми для определения направления деятельности рабочей группы;

(d) изучить результаты предварительной работы по аудиторскому заданию и, если уместно, определить, окажется ли полезен опыт, полученный ранее руководителем задания при выполнении других заданий в интересах данной организации, для выполнения этого задания;

(e) определить характер, сроки и объем процедур, которые необходимо выполнить, а также ресурсы, необходимые для проведения аудита, включая определение необходимости в привлечении экспертов;

(f) учесть характер, сроки и объем осуществляемого руководства и надзора за членами рабочей группы и проверки выполненной ими работы.

При аудите МСО определение объема, сроков и направления аудита не должно быть сложным или трудоемким занятием. Например, соответствующий краткий меморандум, подготовленный по завершении предыдущего аудита, основанный на проверке рабочих документов и освещающий проблемы, выявленные в только что завершенном задании, обновленный в текущем периоде на основе обсуждений с руководителем-собственником, может использоваться для целей документирования объема, сроков и общей направленности для текущего аудиторского задания. Стандартные аудиторские программы или контрольные списки, созданные на основе предположения о нескольких выявленных средствах контроля, как это вероятно, будет иметь место в менее сложной организации, могут использоваться при условии, что они адаптированы к обстоятельствам задания, включая оценки рисков аудитором.

5.2.3. При планировании и проведении аудита руководитель задания должен учитывать информацию, полученную в процессе принятия задания и продолжении отношений с клиентом по заданию.

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

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

Обсуждение в рабочей группе

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

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

(b) то, как и где финансовая отчетность организации может быть подвержена существенным искажениям вследствие недобросовестных действий, в том числе каким образом могут быть произведены недобросовестные действия и как недобросовестные действия или ошибка могут возникнуть в результате отношений или сделок со связанными сторонами.

Во время обсуждения участники рабочей группы должны игнорировать свое возможное представление о руководстве и, если уместно, лицах, отвечающих за корпоративное управление, как о честных и добросовестных людях.

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

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

Использование работы эксперта руководства

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

(a) оценить компетентность, способности и объективность эксперта;

(b) понять работу этого эксперта;

(c) оценить, является ли работа этого эксперта надлежащей в качестве аудиторского доказательства соответствующей предпосылки.

Определение того, следует ли использовать работу эксперта аудитора

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

Если при подготовке финансовой отчетности требуется квалификация в какой-либо области, отличной от бухгалтерского учета, аудитор, имеющий навыки работы в области бухгалтерского учета и аудита, может не обладать знаниями и опытом, необходимыми для проведения аудита данной финансовой отчетности. Руководитель проверки обязан удостовериться в том, что рабочая группа и любые эксперты аудитора, которые не входят в ее состав, в совокупности обладают компетентностью и возможностями, необходимыми для выполнения аудиторского задания. Кроме того, аудитор должен установить характер, сроки и объем ресурсов, необходимых для выполнения аудита. Решение аудитором вопроса о целесообразности привлечения к работе эксперта

аудитора, а в случае положительного решения – вопроса о том, когда и в какой степени его следует привлекать, поможет аудитору выполнить эти требования. В процессе проведения аудита или при изменении обстоятельств от аудитора может потребоваться пересмотр принятых ранее решений об использовании работы эксперта аудитора.

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

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

(a) характер вопроса, связанного с работой данного эксперта;

(b) риски существенного искажения, относящиеся к вопросу, с которым связана работа данного эксперта;

(c) значимость работы такого эксперта в контексте аудита;

(d) знакомство аудитора с работой, выполненной данным экспертом ранее, и наличие у аудитора опыта работы с этим экспертом;

(e) то, подчиняется ли этот эксперт политике или процедурам управления качеством аудиторской организации,

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

(a) оценить, обладает ли эксперт аудитора компетентностью, возможностями и объективностью, необходимыми для целей аудитора, в том числе направить запрос для выявления возможной заинтересованности и характера отношений, которые могут создать угрозу объективности эксперта;

(b) получить достаточное понимание области знаний и опыта эксперта аудитора, чтобы аудитор мог определить характер, объем и цели экспертной работы аудитора и оценить эту работу для целей аудитора;

(c) согласовать в письменной форме с экспертом аудитора характер, объем и цели работы эксперта, соответствующие роли и обязанности эксперта и аудитора в связи с этой работой, характер, сроки и объем информационного взаимодействия и необходимость соблюдения экспертом требований конфиденциальности.

Непрерывность деятельности

При ведении бухгалтерского учета на основе принципа непрерывности деятельности финансовая отчетность составляется исходя из допущения о том, что организация осуществляет непрерывно свою деятельность и будет продолжать осуществлять свою деятельность в обозримом будущем. Финансовая отчетность общего назначения составляется с применением принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, за исключением случаев, когда руководство намеревается

ликвидировать организацию, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности. Если применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, является правомерным, активы и обязательства отражаются исходя из того, что организация сможет реализовать свои активы и выполнить свои обязательства в ходе обычной деятельности.

5.2.12. При этом аудитор должен установить, провело ли уже руководство предварительную оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность:

(a) если такая оценка была проведена, обсудить эту оценку с руководством организации и установить, выявило ли руководство события или условия, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и если да, то обсудить с руководством ответные действия;

(b) если такая оценка еще не проводилась, обсудить с руководством основание для планируемого применения принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, и выяснить у руководства, имеют ли место события и условия, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

Ответственность аудитора заключается в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и сделать вывод в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности и на основании полученных аудиторских доказательств сделать вывод о наличии или отсутствии существенной неопределенности в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Эта ответственность сохраняется даже в случае, если в концепции подготовки финансовой отчетности, используемой при ее составлении, не содержится четкого требования о необходимости проведения руководством специальной оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

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

5.3. Существенность

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

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

Определение аудитором существенности является предметом профессионального суждения и зависит от понимания аудитором потребностей в финансовой пользователей финансовой отчетности. Профессиональное суждение аудитора об искажениях, которые будут считаться существенными, обеспечивает основу для:

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

Во многих случаях в качестве точки отсчета при определении существенности для финансовой отчетности в целом применяется определенный процент выбранного контрольного показателя. Примерами надлежащих контрольных показателей, в зависимости от обстоятельств той или иной организации, можно считать категории отраженного в отчетности дохода, такие как прибыль до налогообложения, выручка, валовая прибыль и совокупные расходы, собственный капитал или стоимость чистых активов. В коммерческих организациях часто используется такой контрольный показатель, как прибыль до налогообложения от операционной деятельности. Если прибыль до налогообложения от операционной деятельности волатильна, более подходящими контрольными показателями могут оказаться, например, валовая прибыль или совокупная выручка.

5.3.2. Аудитор также должен определить уровень или уровни существенности, которые должны применяться к определенным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации, если в конкретных обстоятельствах организации существует один или несколько конкретных видов операций, остатков по счетам или раскрытие информации, в отношении которых можно обоснованно ожидать, что искажения в меньших суммах, чем существенность для финансовой отчетности в целом, повлияют на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности.

Особенности организаций государственного сектора

Основными пользователями финансовой отчетности организаций государственного сектора часто являются законодательные и регулирующие органы. Более того, финансовая отчетность может использоваться для принятия решений, которые не являются экономическими. Определение существенности для финансовой отчетности в целом (а также, если уместно, уровня или уровней существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации) при аудите финансовой отчетности организации государственного сектора, таким образом, зависит от законов, нормативных актов и прочих источников права, а также от информационных потребностей в финансовой информации законодательных органов и общественности в отношении программ государственного сектора.

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

При планировании аудита исключительно с целью обнаружения отдельных существенных искажений, упускается из виду тот факт, что существенное искажение финансовой отчетности может представлять собой совокупность искажений, каждое из которых не является существенным само по себе, что не оставляет запаса на возможные необнаруженные искажения. Существенность для выполнения аудиторских процедур (которая, может быть определена как одна или несколько величин) устанавливается для снижения до достаточно низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений превысит существенность.

5.3.4. Аудитор должен пересматривать существенность для финансовой отчетности в целом, а также, если это применимо, для отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации в случаях, когда ему в ходе выполнения аудиторского задания становится известно об информации, которая заставила бы его установить другую величину (или величины), если бы такая информация была известна изначально.

5.3.5. Если аудитор приходит к выводу, что для финансовой отчетности в целом, а также, если это применимо, для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации целесообразно применять более низкий уровень существенности, чем изначально установленный, аудитор должен определить, есть ли необходимость в пересмотре существенности для выполнения аудиторских процедур, а также сохраняют ли свою актуальность характер, сроки и объемы дальнейших аудиторских процедур.

5.4. Особые требования к информационному взаимодействию

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

5.5. Особые требования к документации

5.5.1. В дополнение к общим требованиям к документации (часть 2.5.) для аудиторского задания аудитор должен включить описание объема, сроков и направления аудита, а также существенных изменений, внесенных в ходе аудита, вместе с причинами таких изменений в аудиторской документации.

5.5.2. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию описание:

(a) характера, сроков и масштабов запланированных процедур выявления и оценки рисков;

(b) характер, сроки и объем запланированных дальнейших аудиторских процедур на уровне финансовой отчетности и предпосылок;

(c) другие запланированные аудиторские процедуры, которые необходимо выполнить, чтобы задание соответствовало требованиям настоящего [проекта стандарта] стандарта.

5.5.3. Аудитор должен документировать обсуждение среди рабочей группы и принятые значимые решения, включая значимые решения, касающиеся подверженности финансовой отчетности организации существенным искажениям по причине недобросовестных действий или вследствие ошибки.

5.5.4. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующие суммы и факторы, учитываемые при определении их существенности (включая любые изменения, если это применимо):

(a) существенность для финансовой отчетности в целом;

(b) если применимо, уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации;

(c) существенность для выполнения аудиторских процедур.

6. Выявление и оценка рисков

Содержание части

Часть 6 содержит требования, относящиеся к обязанностям аудитора за выполнение процедур и связанных с ними действий:

- по получению понимания организации и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности и системы внутреннего контроля организации (системы внутреннего контроля организации);
- по определению рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки;
- связанных с неотъемлемым риском и риском средств контроля.

Приложение 2 иллюстрирует итеративный характер выявления и оценки рисков аудитором.

Сфера применения настоящей части

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

6.1 Цели

6.1.1. Цель аудитора состоит в том, чтобы выявить и оценить риски существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок, таким образом обеспечивая основу для разработки и выполнения аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения.

Понимание организации и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности и системы внутреннего контроля организации позволяет аудитору выявлять и оценивать риски существенных искажений. Процесс выявления и оценки рисков аудитором итеративен и динамичен. Понимание аудитором организации и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности и системы внутреннего контроля организации взаимосвязано с принципами, лежащими в основе требований к выявлению и оценке рисков существенного искажения.

6.2. Процедуры выявления и оценки рисков и связанная с этим деятельность

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

(a) выявления и оценки рисков существенного искажения, вызванного недобросовестными действиями или ошибкой, на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок;

(b) разработки дальнейших аудиторских процедур.

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

Некоторые организации, в том числе менее сложные, и особенно организации, управляемые собственником, могут не иметь установленных структурированных процессов и систем (например, процесса оценки рисков или процесса мониторинга системы внутреннего контроля) либо могут иметь установленные процессы или системы с ограниченной документацией или недостаточной последовательностью использования. Когда такие системы и процессы не достаточно формализованы, тем не менее требуется соблюдение процедур, относящихся к этой области, например, аудитор все же может быть в состоянии выполнить требуемые процедуры посредством наблюдения и опроса.

Разработка и выполнение процедур для получения аудиторских доказательств таким образом, чтобы не существовало предвзятости в отношении получения аудиторских доказательств, которые могут быть подтверждающими, или в отношении исключения аудиторских доказательств, которые могут быть противоречивыми, могут включать получение доказательств из нескольких источников внутри и за пределами организации. Однако аудитор не должен проводить исчерпывающий поиск, чтобы выявить все возможные источники аудиторских доказательств.

6.2.2. Процедуры выявления и оценки рисков существенных искажений должны включать:

(a) запросы руководству и другим соответствующим лицам в организации;

(b) аналитические процедуры;

(c) наблюдение и инспектирование.

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

Особенности организаций государственного сектора

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

Автоматизированные инструменты и методы

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

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

(a) недобросовестных действий или ошибки;

(b) операций со связанными сторонами;

(c) событий или условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

Недобросовестные действия

Недобросовестное составление финансовой отчетности включает умышленные искажения, в том числе пропуски сумм или раскрытия информации в финансовой отчетности для введения в заблуждение пользователей финансовой отчетности. Недобросовестное составление финансовой отчетности часто включает в себя действия руководства в обход средств контроля, которые в противном случае могут показаться эффективными, например, запись фиктивных бухгалтерских записей ближе к концу финансового отчетного периода.

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

Неправомерное присвоение активов во многих случаях сопровождается поддельными или вводящими в заблуждение записями или документами с целью сокрытия факта недостачи активов или того, что они заложены без соблюдения необходимых разрешительных процедур.

Непрерывность деятельности

События или условия, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность в качестве постоянной деятельности, имеющей особое значение для МСО, включают риск того, что банки и другие кредиторы могут прекратить поддерживать организацию, а также возможную потерю основного поставщика, крупного клиента, ключевого сотрудника или права работать в соответствии с лицензией, франшизой или другим юридическим соглашением.

6.2.4. При выявлении рисков существенных искажений, в том числе связанных с недобросовестными действиями аудитор должен учитывать информацию, полученную в результате всех процедур, разработанных и выполненных для выявления рисков, чтобы определить, присутствуют ли факторы риска недобросовестных действий, в том числе:

(a) процедуры принятия здания или продолжения отношений с клиентом по заданию;

(b) если применимо, выполнения руководителем задания других заданий для организации.

6.2.5. Аудитор должен оценить, не могут ли необычные или неожиданные соотношения, выявленные при выполнении аналитических процедур, в том числе связанных со счетами учета выручки, указывать на риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий.

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

6.3. Понимание соответствующих аспектов деятельности организации

Понимание аудитором организации и ее окружения, а также применимой концепции подготовки финансовой отчетности задает систему ориентиров, в которой аудитор определяет и оценивает риски существенных искажений, а также дает информационную основу того, как аудитору планировать и выполнять дальнейшие аудиторские процедуры.

Получение понимания организации и ее окружения

6.3.1. Аудитор должен понимать:

(a) организационную структура организации, собственность и управление, бизнес-модель (включая то, как организация использует информационные технологии в своей бизнес-модели);

(b) отрасль деятельности и другие внешние факторы;

(c) то, как финансовые показатели деятельности организации оцениваются внутри нее и внешними пользователями;

(d) правое регулирование, относящихся к деятельности организации, и того, каким образом организация выполняет требования этих актов;

(e) операции, осуществляемые организацией, а также события и условия, которые могут повлечь за собой необходимость признания или раскрытия оценочных значений или их изменения в финансовой отчетности;

(f) соглашения или взаимоотношения, которые могут привести к непризнанным обязательствам, будущим обязательствам или изменениям в оценке текущих активов – путем проверки протоколов совещаний и переписки с юристом и проверки счетов за юридические услуги.

Изучение целей, стратегии и бизнес-модели организации помогает аудитору изучить организацию на стратегическом уровне и понять бизнес-риски, которые принимает на себя организация и с которыми она сталкивается. Понимание бизнес-рисков, влияющих на финансовую отчетность, способствует выявлению аудитором рисков существенного искажения, так как основная часть бизнес-рисков в тот или иной момент будет иметь финансовые последствия, а следовательно, отразится на показателях финансовой отчетности.

Особенности организаций государственного сектора

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

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

6.3.2. Аудитор должен понимать, как лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют надзор за процессами, осуществляемыми руководством для выявления рисков недобросовестных действий или ошибок в организации и в ответ на эти риски, а также за средствами контроля, установленными руководством для снижения этих рисков.

Понимание применимой концепции подготовки финансовой отчетности

6.3.3. Аудитор должен понимать:

(a) применимую концепцию подготовки финансовой, включая оценочные значения, критерии признания, основы измерения и соответствующие требования к представлению и раскрытию информации, а также то, как они применяются в контексте характера и обстоятельств организации и ее окружения;

(b) учетную политику организации и причины любых изменений в ней.

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

Факторы неотъемлемого риска

6.3.5. При получении понимания организации и ее окружения, а также применимой концепции подготовки финансовой отчетности в соответствии с настоящей частью аудитор должен осознать, как неотъемлемые факторы риска влияют на подверженность предпосылок искажениям и степень их влияния.

Факторы неотъемлемого риска могут иметь качественный или количественный характер и влиять на подверженность предпосылок искажению. Качественные факторы неотъемлемого риска, относящиеся к подготовке информации, которая требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включают:

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

Наличие факторов неотъемлемого риска, которые приводят к более высокому неотъемлемому риску, относящемуся к оценочным значениям, может быть показателем того, что [проект] МСА для МСО не подходит для конкретного аудита.

Понимание системы внутреннего контроля организации

Понимание аудитором системы внутреннего контроля организации влияет на выявление и оценку аудитором рисков существенных искажений, а также помогает аудитору в

планировании и разработке дальнейших аудиторских процедур. Система внутреннего контроля организации состоит из пяти компонентов внутреннего контроля, для каждого из которых требуется понимание, таких как:

- *контрольная среда;*
- *процесс оценки рисков в организации;*
- *процесс по мониторингу системы внутреннего контроля в организации ;*
- *информационная система и информационное взаимодействие;*
- *контрольные действия.*

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

Особенности организаций государственного сектора

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

6.3.6. Аудитор должен оценить, создало ли руководство (при надзоре со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление, если уместно) и поддерживало ли контрольную среду, которая обеспечивает надлежащую основу для других компонентов системы внутреннего контроля организации, включая определение наличия каких-либо недостатков в контрольной среде, которые подрывают эффективность других компонентов системы внутреннего контроля организации. Для этого аудитор должен понимать:

(a) как руководство, и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют надзорные функции и демонстрируют приверженность честности и этическим ценностям;

(b) как распределяются полномочия и ответственность в организации;

(c) какова культура организации, в том числе поддерживает ли эта культура честность и этичное поведение;

(d) если уместно, как собственники-руководители принимают активное участие и влияют на риски, возникающие в результате возможности руководства действовать в обход средств контроля вследствие отсутствия разделения обязанностей.

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

Поскольку контрольная среда является основополагающей для системы внутреннего контроля организации, любые ее недостатки могут иметь серьезные последствия для подготовки финансовой отчетности. Следовательно, изучение и оценка аудитором данных компонентов влияют на выявление и оценку аудитором риска существенного искажения на уровне финансовой отчетности, а также могут повлиять на выявление и оценку риска существенного искажения на уровне предпосылок.

В случае МСО некоторые или все компоненты контрольной среды могут быть неприменимы или менее актуальны. Например, малая организация может не иметь документально оформленного кодекса поведения, но вместо этого может обладать зрелой корпоративной культурой, в рамках которой как в устном общении, так и личным примером, подаваемым руководством, подчеркивается важность честности и этического поведения. Доминирование в руководстве малой организации одного человека обычно само по себе не указывает на неспособность руководства демонстрировать и распространять надлежащее отношение к системе внутреннего контроля и процессу подготовки финансовой отчетности. В некоторых организациях необходимость получения разрешения руководства может компенсировать недостаточные в остальных отношениях средства контроля и снизить риск недобросовестных действий со стороны работников. Однако доминирование в руководстве одного человека может быть и потенциальным недостатком системы внутреннего контроля, поскольку приводит к возможности для обхода средств контроля руководством.

6.3.7. Аудитор должен оценить, соответствует ли процесс оценки рисков организации обстоятельствам организации с учетом характера и сложности организации. С этой целью аудитор должен понимать процесс оценки рисков организации, имеющий отношение к подготовке финансовой отчетности (то есть то, как выявляются, оцениваются риски и предпринимаются меры для их снижения), в том числе то, как этот процесс выявляет риски, связанные с оценочными значениями, и снижает их.

Понимание того, как организация оценивает свои бизнес-риски и другие риски, может помочь аудитору понять области, в которых существуют неотъемлемые риски, и приняла ли организация меры в ответ на эти риски. Это может помочь аудитору понять, были ли риски, с которыми сталкивается организация, выявлены, оценены и предприняты меры для их снижения в соответствии с характером и обстоятельствами организации, и помочь аудитору в выявлении и оценке рисков существенного искажения и разработке мер в ответ на эти риски.

6.3.8. Аудитор должен оценить, соответствует ли процесс мониторинга системы внутреннего контроля в организации ее обстоятельствам деятельности с учетом характера и сложности организации. Для этого аудитор должен понимать процесс мониторинга системы внутреннего контроля в организации, включая источники информации, используемые в процессе мониторинга системы внутреннего контроля организации, и оснований, исходя из которых руководство считает информацию достаточно надежной для этой цели.

Понимание того, как организация осуществляет мониторинг системы внутреннего контроля, помогает аудитору понять, существует ли и функционирует ли система внутреннего контроля организации. В организациях с менее сложной структурой и особенно в организациях, которыми руководит собственник, изучение аудитором внедренного в организации процесса мониторинга системы внутреннего контроля часто сконцентрировано на том, как руководство или руководитель-собственник непосредственно участвует в деятельности, потому что, возможно, какие-либо иные мероприятия по мониторингу отсутствуют.

6.3.9. Аудитор должен понимать информационную систему, имеющую отношение к подготовке финансовой отчетности, включая:

(a) то, как для значительных видов операций, остатков по счетам и существенного раскрытия информации, эти операции инициируются, регистрируются, обрабатываются, исправляются по мере необходимости, переносятся в основной регистр и отражаются в финансовой отчетности, а также:

(i) то, как информационная система собирает, обрабатывает и раскрывает события и условия, отличные от операций;

(ii) бухгалтерские записи, конкретные счета в финансовой отчетности и другие вспомогательные записи для потоков информации;

(iii) ресурсы организации, используемые в процессе подготовки финансовой отчетности;

(iv) процесс составления финансовой отчетности, используемый для подготовки финансовой отчетности организации, включая раскрытие информации;

(b) ИТ-среду, относящуюся к (a)(i) – (iv) выше.

6.3.10. Аудитор должен понимать, как в организации осуществляется информационное взаимодействие по значимым вопросам, влияющим на подготовку финансовой отчетности, и соответствующим обязанностям по составлению отчетности между лицами внутри организации, между руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление (если уместно), и с внешними сторонами (такими как регулирующие органы или другие, по мере необходимости).

6.3.11. Аудитор должен оценить, надлежащим ли образом поддерживается подготовка финансовой отчетности организации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, информационной системой и информационным взаимодействием внутри организации.

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

- *направление запросов соответствующему персоналу относительно процедур, которые используются для инициирования, отражения, обработки и представления в отчетности операций, или относительно процесса подготовки финансовой отчетности организации;*
- *инспектирование руководств, устанавливающих соблюдение политики или процедур или иной документации по информационной системе организации;*
- *наблюдение за выполнением политики или процедур персоналом организации;*
- *выбор операций и их отслеживание в рамках применимого процесса в информационной системе (т. е. выполнение сквозной проверки).*

Информационная система и связанные с ней бизнес-процессы в менее сложных организациях, скорее всего, будут включать менее сложную ИТ-среду; однако роль информационной системы не менее важна при выявлении и оценке рисков существенных искажений. Менее сложным организациям, в управлении которыми руководство принимает непосредственное участие, возможно, не требуются подробные описания процедур бухгалтерского учета, сложных данных бухгалтерского учета или документально оформленной политики.

Автоматизированные инструменты и методы

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

6.3.12. Для оценочных значений и соответствующего раскрытия информации по значительным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации понимание аудитором информационной системы и информационного взаимодействия, относящегося к подготовке финансовой отчетности, должно включать:

(a) то, как руководство определяет, выбирает и использует применимые методы, допущения или источники исходных данных, которые являются надлежащими в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности, включая определение значительных допущений;

(b) то, как руководство понимает степень неопределенности оценки и устраняет такую неопределенность, включая выбор точечной оценки и соответствующую информацию для включения в финансовую отчетность;

(c) средства контроля за процессом расчета руководством оценочных значений;

(d) то, как руководство проверяет фактический результат (результаты) предыдущих оценочных значений и какие меры принимает по результатам такой проверки.

6.3.13. Основываясь на своих оценках того, являются ли контрольная среда, процесс оценки рисков организации, мониторинг системы внутреннего контроля организации и информационная системы соответствующими в контексте характера и обстоятельств организации, аудитор должен определить, были ли выявлены один или несколько недостатков контроля.

6.3.14. Аудитор должен определить средства контроля, которые устраняют риски существенных искажений на уровне предпосылок, включая следующее:

(a) средства контроля, направленные на устранение рисков, признанных значительными рисками;

(b) средства контроля за бухгалтерскими записями, в том числе за записями разовых, необычных операций или корректировок;

(c) средств контроля, операционную эффективность которых аудитор планирует тестировать при определении характера, сроков и объема тестирования по существу, включая средства контроля, снижающие риски, для которых процедуры проверки по существу в отдельности не обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

(d) другие средства контроля, основанные на профессиональном суждении аудитора, которые аудитор считает целесообразным использовать для целей выявления рисков существенного искажения на уровне предпосылок;

(e) если применимо, элементы управления, относящиеся к информации, обрабатываемой обслуживающей организацией;

(f) средства контроля, если таковые имеются, для выявления, учета и раскрытие взаимоотношений и сделок со связанными сторонами в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, которыми санкционируются и одобряются значительные операции и договоренности со связанными сторонами, а также санкционируются и одобряются значительные операции и договоренности вне рамок обычной деятельности.

Для каждого средства контроля, указанного в пунктах (a)–(f) выше, аудитор должен оценить, разработано ли средство контроля эффективно для устранения риска существенных искажений на уровне предпосылок или эффективно разработано средство контроля для поддержки функционирования других средств контроля, и определить, было ли средство контроля внедрено, выполнив аудиторские процедуры, не ограничиваясь запросами.

Аудитор должен определить конкретные средства контроля, оценить как они разработаны и определить, были ли внедрены эти средства контроля. Это помогает аудитору понять подход руководства к устранению определенных рисков и, следовательно, обеспечивает основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур, учитывающих эти риски, даже если аудитор не планирует тестировать операционную эффективность выявленных средств контроля.

Ожидается, что средства контроля за бухгалтерскими записями будут выявлены в рамках всех аудиторских заданий, так как способ внесения информации организацией в результате

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

6.3.15. Для средств контроля, указанных в пункте 6.3.14. аудитор должен определить ИТ-приложения и другие аспекты ИТ-среды, которые подвержены рискам, возникающим в результате использования ИТ.

6.3.16. В отношении ИТ-приложений и других аспектов ИТ-среды, указанных в пункте 6.3.15, аудитор должен определить соответствующие риски, возникающие в результате использования ИТ и общие средства ИТ-контроля организации, которые разработаны в ответ на эти риски, и оценить, эффективно ли общие средства ИТ-контроля разработаны для устранения риска существенных искажений на уровне предпосылок или эффективно ли они разработаны для поддержки функционирования других средств контроля, и определить, были ли средства контроля внедрены путем выполнения процедур, не ограничиваясь запросами.

Понимание аудитором информационной системы, которое может быть достигнуто путем выполнения сквозных процедур, включает ИТ-среду, относящуюся к операционным потокам и обработке информации в информационной системе организации. Это связано с тем, что использование организацией ИТ-приложений или других аспектов ИТ-среды может привести к возникновению рисков, связанных с информационными технологиями (то есть подверженность средств управления обработкой информации неэффективности структуры или функционирования или риски нарушения целостности информации).

Степень понимания аудитором ИТ-процессов, в том числе объема внедрения организацией общих средств ИТ-контроля, будет различаться в зависимости от характера и обстоятельств организации и ее ИТ-среды, а также в зависимости от характера и объема средств контроля, выявленных аудитором. Количество ИТ-приложений, которые подвержены рискам, возникающим вследствие использования ИТ, также будет варьироваться в зависимости от данных факторов.

6.3.17. Если организация пользуется услугами обслуживающей организации, понимание аудитором информационной системы должно включать:

(a) характер услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, и значимость этих услуг для организации;

(b) характер и существенность обрабатываемых операций либо счетов или процессов подготовки финансовой отчетности, затронутых обслуживающей организацией;

(c) соответствующие условия договоров о видах деятельности, осуществляемых обслуживающей организацией;

(d) средства контроля в обслуживающей организации, имеющие отношение к операциям организации;

(e) средства контроля, применяемые к операциям с обслуживающей организацией.

Понимание аудиторами характера услуг обслуживающей организации проинформирует аудитора о значимости средств контроля обслуживающей организации по отношению к средствам контроля организации, что также проявляется в степени взаимодействия ее деятельности с деятельностью организации-пользователя. Например, обслуживающая организация может обрабатывать и учитывать операции, которые тем не менее должны быть авторизованы организацией-пользователем, в другом случае организация-пользователь может полагаться на то, что такие средства контроля будут задействованы в обслуживающей организации. Характер и объем работ, которые должны быть выполнены аудитором организации-пользователя в отношении услуг, предоставленных обслуживающей организацией, зависят от характера и значимости таких услуг для организации-пользователя, а также от применимости этих услуг для конкретного аудита.

Недостатки в системе внутреннего контроля организации

6.3.18. Аудитор должен определить, являются ли недостатки, выявленные в системе внутреннего контроля организации, по отдельности или в совокупности, значительными недостатками.

6.4. Выявление рисков существенного искажения

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

6.4.1. Аудитор должен определить риски существенного искажения, по причине недобросовестных действий или вследствие ошибки:

(a) на уровне финансовой отчетности;

(b) на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации.

Выявление рисков существенного искажения осуществляется до рассмотрения каких-либо связанных средств контроля (например, неотъемлемого риска) и основывается на предварительном рассмотрении аудитором искажений, у которых есть обоснованная возможность как реализоваться, так и оказаться существенными, если они реализуются.

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

При выявлении и оценке рисков существенного искажения аудитор использует предпосылки составления финансовой отчетности для рассмотрения разных видов искажений, которые гипотетически могут иметься. В приложении 4 изложены предпосылки, которые могут быть использованы аудитором при рассмотрении различных типов искажений на уровне предпосылок.

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

Презумпция того, что существуют риски недобросовестных действий при признании выручки, может быть опровергнута. Например, аудитор может сделать вывод об отсутствии риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий при признании выручки в случае осуществления простых операций единственного вида, например, при признании выручки от сдачи в аренду единственного объекта недвижимости.

6.4.3. Аудитор должен определить соответствующие предпосылки и соответствующие значительные виды операций, остатки по счетам и раскрываемую информацию.

Определение применимых предпосылок составления финансовой отчетности и значительных видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации обеспечивает основу для определения объема, в котором аудитору необходимо получить понимание информационной системы организации.

6.5. Оценка рисков

Оценка неотъемлемого риска

6.5.1. В отношении выявленных рисков существенного искажения аудитор должен оценить:

(a) риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности. Определить, влияют ли такие риски на риски на уровне предпосылок, и оценить характер и степень, до которой их влияние распространяется на финансовую отчетность;

(b) неотъемлемый риск для выявленных рисков существенного искажения на уровне предпосылок путем оценки вероятности и величины искажения. При этом аудитор должен учитывать, как и в какой степени присущие факторы неотъемлемого риска влияют на подверженность соответствующих предпосылок искажению.

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

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

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

Особенности организаций государственного сектора

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

6.5.2. При выявлении и оценке рисков существенных искажений, связанных с оценочным значением и соответствующим раскрытием информации на уровне предпосылок, аудитор должен учитывать степень, в которой оценочное значение подвержено неопределенности оценки, и степень, в которой на нее влияют сложность, субъективность или другие факторы неотъемлемого риска:

(a) выбор и применение метода, используемые допущения и данные;

(b) выбор точечной оценки руководства и соответствующего раскрытия информации.

6.5.3. Аудитор должен определить, могут ли сами по себе процедуры проверки по существу обеспечить получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств для любого из рисков существенного искажения на уровне предпосылок.

Если при проведении обычных видов операций допускается высокоавтоматизированная обработка с незначительным ручным вмешательством или без него, то не всегда бывает возможно выполнить одни только процедуры проверки по существу в отношении риска. Это может иметь место в обстоятельствах, когда значительный объем информации организации инициируется, регистрируется, обрабатывается или сообщается только в электронной форме. В таких случаях:

- *достаточность и уместность аудиторских доказательств обычно зависят от эффективности контроля за их точностью и полнотой,*
- *вероятность неправомерного инициирования или изменения информации и его необнаружения может оказаться выше, если соответствующие средства контроля неэффективны.*

Значительные риски

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

Определение того, какие из оцененных рисков существенного искажения расположены близко к верхней границе диапазона значений неотъемлемого риска, а следовательно, относятся к значительным рискам, является предметом профессионального суждения, за исключением случаев, когда риск относится к определенному виду, который необходимо рассматривать как значительный риск, в соответствии с требованиями пунктов 6.5.4.–6.5.5. Расположение ближе к верхней границе диапазона неотъемлемого риска у разных

организаций будет разным и не всегда будет совпадать у одной организации в разные периоды. Оно может зависеть от характера и обстоятельств организации, для которой проводится оценка риска.

6.5.5. При осуществлении профессионального суждения о том, какие оцененные риски являются значительными рисками, аудитор должен определить, являются ли оцененные риски, связанные с взаимоотношениями и операциями со связанными сторонами, значительными рисками.

6.5.6. Аудитор должен определить, являются ли оцененные риски существенного искажения в отношении оценочных значений, значительными рисками.

6.5.7. Аудитор должен рассматривать как значительные, такие риски как:

(a) выявленные риски недобросовестных действий, включая:

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

(ii) риск недобросовестных действий при признании выручки. Основываясь на предположении, что существуют риски недобросовестных действий при признании выручки, аудитор должен оценить, какие виды выручки, операции с выручкой или предпосылки приводят к возникновению таких рисков;

(b) выявленные значительные операции между связанными сторонами за рамками обычной деятельности организации.

Оценка риска средств контроля

6.5.8. Если аудитор планирует тестировать операционную эффективность средств контроля, аудитор должен оценить риск контроля, в противном случае риск существенного искажения признается в такой же оценке, как и оценка неотъемлемого риска.

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

Первоначальное ожидание относительно операционной эффективности средств контроля основано на оценке аудитором структуры выявленных средств контроля в компоненте контрольных действий и установлении факта их внедрения согласно пунктов 6.3.14. и 6.3.16. После того как аудитор протестирует операционную эффективность средств контроля в соответствии с частью 7, он сможет подтвердить свое первоначальное ожидание относительно операционной эффективности средств контроля. В том случае, если средства контроля не работают эффективно, как ожидалось, аудитору потребуется пересмотреть оценку риска средств контроля.

Оценка аудитором риска средств контроля может быть выполнена разными способами в зависимости от его предпочтений в области методов или методологии проведения аудита и может быть выражена по-разному. Оценка риска средств контроля может быть

выражена с использованием качественных категорий (например, оценка риска средств контроля как максимального, среднего или минимального) или с учетом ожиданий аудитора в отношении того, насколько эффективно средство или средства контроля в отношении выявленного риска, то есть насколько он планирует полагаться на эффективное функционирование средств контроля. Например, если риск средств контроля оценивается как максимальный, аудитор не планирует полагаться на эффективное функционирование средств контроля. Если риск средств контроля оценивается ниже, чем максимальный, аудитор планирует полагаться на эффективное функционирование средств контроля.

Оценка процедур выявления и оценки рисков существенных искажений и пересмотр оценки рисков

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

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

Оценка целесообразности использования [проекта] МСА для МСО

6.5.11. На основе процедур, выполненных для выявления и оценки рисков существенных искажений, руководитель задания должен оценить, по-прежнему ли [проект] МСА для МСО соответствует характеру и обстоятельствам аудируемой организации.

Первоначальное решение аудитора применять [проект] МСА для МСО может измениться по мере получения новой информации или дополнительных аудиторских доказательств при выполнении процедур по выявлению и оценке рисков существенного искажения. В обстоятельствах, когда получены аудиторские доказательства или новая информация, которые не согласуются с первоначальным решением аудитора о применении [проекта] МСА для МСО, аудитору может потребоваться изменить первоначальное решение о применении [проекта] МСА для МСО.

6.6. Конкретные запросы руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление

6.6.1. При разработке и выполнении процедур для выявления и оценки рисков существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями или ошибкой, аудитор должен запросить руководство такую информацию как:

(a) оценка руководством риска того, что финансовая отчетность может оказаться существенно искаженной вследствие недобросовестных действий, включая характер, объем и частоту таких оценок;

(b) процедуры руководства по выявлению рисков недобросовестных действий в организации и реагированию на эти риски, включая все конкретные риски недобросовестных действий, которые выявило руководство или о которых ему стало известно, либо виды операций, остатков по счетам или раскрытия информации, в отношении которых вероятно существование риска недобросовестных действий;

(c) информирование руководством, если такое информирование имело место, лиц, отвечающих за корпоративное управление, о процедурах, выполняемых руководством с целью выявления рисков недобросовестных действий в организации, и реагирование на эти риски;

(d) информирование руководством, если такое информирование имело место, работников организации о взглядах руководства на деловую практику и этическое поведение;

(e) идентификация связанных сторон организации, включая изменения по сравнению с предыдущим периодом; характера взаимоотношений между организацией и этими связанными сторонами; то, проводила ли организация какие-либо операции с такими связанными сторонами в течение отчетного периода и, если проводила, каковы типы и цели операций;

(f) несоблюдение законодательства или нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность, и проверка переписки, если таковая имеется, с соответствующими лицензирующими или регулирующими органами;

(g) существующие события или условия, которые по отдельности или в совокупности могут повлиять на способность организации продолжать свою деятельность непрерывно.

6.6.2. Аудитор должен опросить руководство и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, и других лиц в организации, в зависимости от обстоятельств, чтобы определить, знают ли они о каком-либо фактическом, предполагаемом недобросовестном действии или подозрениях о них, затрагивающих организацию.

6.7. Особые требования к информационному взаимодействию

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

6.8. Особые требования к документации

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

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

Нет необходимости документировать полное понимание аудитором организации и связанных с ней вопросов, а скорее следует применять принципы, изложенные в части 2.5, и учитывать вопросы, отмеченные ниже.

6.8.1. В дополнение к общим требованиям к документации (часть 2.5.) для аудита МСО аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующее:

(a) ключевые элементы понимания, полученного в отношении каждого из аспектов организации и ее окружения, применимой концепции подготовки финансовой отчетности и системы внутреннего контроля организации;

К ключевым элементам понимания, подлежащим документированию, относятся те, на которых аудитором была основана оценка рисков существенного искажения.

(b) наименования выявленных связанных сторон (включая изменения, произошедшие по сравнению с предыдущим периодом) и характер отношений со связанными сторонами;

(c) выявленные и оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок, включая значительные риски и риски, в отношении которых не могут быть предоставлены достаточные надлежащие аудиторские доказательства исключительно процедурами проверки по существу, а также обоснование вынесенных значительных суждений;

Аудитор обязан учитывать факторы неотъемлемого риска при выявлении и оценке рисков существенных искажений. Однако аудитор не обязан документировать, как был учтен каждый фактор неотъемлемого риска в отношении каждого вида операций, остатка по счету или раскрытия информации.

(d) если применимо, причины для вывода об отсутствии риска существенного искажения по причине недобросовестных действий, связанного с признанием выручки;

(e) средства контроля, указанные в пунктах 6.3.14. и 6.3.16, и оценку того, эффективно ли разработано средство контроля, и понимание того, было ли внедрено средство контроля;

(f) для оценочных значений – ключевые элементы понимания аудитором оценочных значений, включая соответствующие средства контроля, связь оцененных рисков существенного искажения с дальнейшими аудиторскими процедурами, а также любые показатели предвзятости руководства и способы их устранения.

6.8.2. Аудитор должен задокументировать оценку того, продолжает ли применение [проекта] МСА для МСО соответствовать характеру и обстоятельствам аудируемой организации.

7. Проведении процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения

Содержание части

Часть 7 содержит материалы, относящиеся к:

- разработке и реализации общих мер в ответ на оцененные риски существенных искажений на уровне финансовой отчетности;
- разработке и реализация мер в ответ на оцененные риски существенных искажений на уровне предпосылок (то есть разработка и выполнение дальнейших аудиторских процедур). Дальнейшие процедуры включают процедуры проверки по существу (детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу) и тестирование средств контроля (в зависимости от обстоятельств), и подробно рассматриваются в этой части;
- процедурам по конкретным темам в качестве мер в ответ на оцененные риски существенных искажений.

Сфера применения настоящей части

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

- недобросовестные действия – см. часть 1.5.;
- закон или нормативные акты – см. часть 1.6.;
- связанные стороны – см. часть 1.7.;
- информация, используемая в качестве аудиторских доказательств – см. часть 2.3.;
- процедуры получения аудиторских доказательств – см. часть 2.4.

7.1. Цели

7.1.2. Цели аудитора состоят в том, чтобы:

(a) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оцененных рисков существенного искажения (оцененных рисков) путем разработки и реализации мер в ответ на эти риски;

(b) надлежащим образом реализовать меры в ответ на риски существенных искажений, возникающих в результате недобросовестных действий или подозрений в недобросовестных действиях;

(c) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении использования руководством принципа непрерывности деятельности и соответствующего раскрытия информации;

(d) надлежащим образом реализовать меры в ответ на выявленные или предполагаемые нарушения закона или нормативного акта, которые были выявлены в ходе аудита.

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

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

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

В частности, на аудиторские процедуры общего характера также влияет понимание аудитором контрольной среды, существующей в организации. Контрольная среда лежат в основе работы иных компонентов системы внутреннего контроля организации. Контрольная среда сама по себе не предотвращает, не обнаруживает и не исправляет искажения. Тем не менее она может повлиять на эффективность средств контроля в других компонентах системы внутреннего контроля. Таким образом, эффективная контрольная среда может позволить аудитору быть более уверенным во внутреннем контроле и надежности аудиторских доказательств, полученных внутри организации.

Недостатки, которые были выявлены в контрольной среде при получении понимания системы внутреннего контроля организации, однако, имеют противоположный эффект и могут привести к необходимости получения более обширных аудиторских доказательств из основных процедур. Слабая контрольная среда также влияет на работу, которая может быть проведена в промежуточный период.

7.2.2. При определении ответных мер общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения по причине недобросовестных действий или вследствие ошибки на уровне финансовой отчетности аудитор должен:

(a) назначать и контролировать персонал с учетом знаний, навыков и способностей тех лиц, на которых возлагаются важные обязанности при выполнении задания, а также с учетом оценки аудитором рисков существенного искажения по причине недобросовестных действий или вследствие ошибки по данному заданию;

(b) оценивать, не может ли выбор и применение организацией той или иной учетной политики, особенно в части, касающейся субъективных оценок и сложных операций, служить признаком ошибок или недобросовестного составления финансовой отчетности в результате действий руководства по манипулированию финансовыми результатами;

(c) включать элемент непредсказуемости при выборе характера, сроков и объема аудиторских процедур.

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

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

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

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

7.3.2. При разработке дальнейших аудиторских процедур аудитор должен:

(a) рассмотреть основания оценки риска существенного искажения на уровне предпосылок по каждому значительному виду операций, остатку по счету или раскрытию информации, включая:

(i) вероятность и величину искажения, обусловленную особенностями соответствующего вида операций, остатка по счету или раскрытия информации (то есть неотъемлемый риск);

(ii) то, учитывает ли оценка рисков средства контроля, направленные на устранение риска существенных искажений (то есть риска средств контроля), требуя, таким образом, от аудитора получения аудиторских доказательств для определения эффективности функционирования средств контроля (когда аудитор планирует проверить эффективность средств контроля при определении характера, сроков и масштабов основных процедур);

(b) получить более убедительные доказательства в ответ на риски, оцененные аудитором как более высокие;

(c) при разработке и проведении тестирования средств контроля получить тем более убедительные аудиторские доказательства, чем больше он полагается на эффективность средства контроля;

(d) разработать и провести тестирование средств контроля для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств операционной эффективности таких средств контроля, если аудитор намерен тестировать операционную эффективность средств контроля или когда одни только процедуры по существу не могут предоставить достаточные надлежащие аудиторские доказательства на уровне предпосылок.

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

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

Особенности организаций государственного сектора

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

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

Аналитические процедуры проверки по существу

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

(a) определить пригодность основной аналитической процедуры для целей теста и для данной предпосылки (предпосылок);

(b) оценить надежность данных, на которых основано ожидание аудитора по суммам, отраженным в учете, или коэффициентам, с учетом источника, сопоставимости, характера и применимости имеющейся информации, а также средств контроля за ее подготовкой;

(c) чтобы выявить существенные искажения, рассчитать ожидаемое значение отраженных в учете сумм или получаемых коэффициентов и оценить, является ли ожидаемое значение достаточно точным;

(d) определить величину любой разницы между отраженными в учете показателями и ожидаемыми значениями, которая является приемлемой и не требует дальнейшего исследования;

(e) исследовать колебания или взаимосвязи, которые не согласуются с другой соответствующей информацией или значительно отличаются от ожидаемых значений, путем направления запроса руководства и получения соответствующих аудиторских доказательств, относящихся к ответам руководства, и выполнения дополнительных аудиторских процедур, необходимых в данных обстоятельствах.

Автоматизированные инструменты и методы

Аналитические процедуры могут выполняться с использованием ряда автоматизированных инструментов или методов. Развитие технологий в сочетании с

увеличением числа и разнообразия источников данных может создать для аудитора больше возможностей для использования АИМ при выполнении аналитических процедур по существу.

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

Аудиторская выборка

7.3.5. Если аудитор использует аудиторскую выборку при разработке мер в ответ на оцененные риски существенных искажений в качестве средства выбора элементов для тестирования, аудитор должен:

(a) рассмотреть цель аудиторских процедур и характеристики совокупности, из которой будет сформирована выборка;

(b) определить объем выборки, достаточный для снижения риска, связанного с выборкой, до приемлемо низкого уровня;

(c) выбирать элементы выборки таким образом, чтобы каждый элемент генеральной совокупности мог быть отобран;

(d) выполнить аудиторские процедуры, соответствующие цели, по каждому отобранному элементу, если только процедура не применима к попавшему в выборку элементу, и в этом случае аудитор должен выбрать заменяющий элемент или выполнить подходящую альтернативную процедуру. Если аудитор не может применить разработанные аудиторские процедуры или подходящие альтернативные процедуры к элементу, попавшему в выборку, этот элемент должен рассматриваться как отклонение (в случае тестирования средств контроля) или искажение (в случае детальных тестов), если только такое суждение не может являться применимым;

(e) расследовать отклонения или искажения, выявленные в выборочной совокупности, в отношении их характера и причины, и оценить их возможное влияние на цель процедуры аудита и другие области аудита.

7.3.6. При проведении детального тестирования – экстраполировать искажения, обнаруженные в выборке, на всю генеральную совокупность В исключительно редких случаях, когда аудитор рассматривает обнаруженное в выборке искажение или отклонение как аномалию, он должен получить высокую степень уверенности в том, что такое искажение или отклонение не является характерным для всей генеральной совокупности. Для обеспечения такой степени уверенности аудитор должен провести дополнительные аудиторские процедуры, которые позволят ему получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что искажение или отклонение не влияет на остальную часть генеральной совокупности.

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

7.3.7. Аудитор обязан оценить:

(a) результаты выборки;

(b) то, обеспечило ли использование выборки надлежащее обоснование для выводов о тестируемой генеральной совокупности.

Тесты средства контроля

7.3.8. При разработке и проведении тестов средств контроля аудитор должен выполнять аудиторские процедуры в сочетании с запросами для получения аудиторских доказательств операционной эффективности средств контроля, для понимания следующего:

(a) каким образом применялись средства контроля в соответствующие моменты периода;

(b) насколько последовательно они применялись;

(c) кем или какими средствами они применялись.

7.3.9. Аудитор должен определить, зависят ли тестируемые средства контроля от других средств контроля (средств косвенного контроля), и если это так, то имеется ли необходимость получения доказательств, подтверждающих операционную эффективность этих средств косвенного контроля.

7.3.10. Аудитор должен проводить тестирование средств контроля в определенный момент или в течение всего периода, в рамках которого он намерен полагаться на эти средства контроля.

7.3.11. Если аудитор получает аудиторские доказательства операционной эффективности средств контроля в промежуточный период, аудитор должен получить дополнительные аудиторские доказательства о любых последующих существенных изменениях и определить дополнительные аудиторские доказательства, которые необходимо получить за оставшийся период.

7.3.12. Если аудитор намерен использовать аудиторские доказательства операционной эффективности средств контроля, полученные в предыдущие периоды, аудитор должен:

(a) рассмотреть эффективность компонентов системы внутреннего контроля, риски, связанные с характеристиками средства контроля (например, ручной или автоматизированный), эффективность общих средств ИТ- контроля, эффективность средства контроля и его применение организацией, а также то, представляет ли отсутствие изменений в конкретном средстве контроля риск из-за меняющихся обстоятельств и риска существенных искажений и степень их зависимости от запланированного средства контроля;

(b) установить, сохраняют ли актуальность эти доказательства, путем получения аудиторских доказательств того, произошли ли значительные изменения в этих средствах контроля после завершения предыдущего аудита. Если произошли значительные изменения, аудитор должен протестировать средство контроля в текущем периоде, в ином случае, такое тестирование следует осуществлять не реже, чем в каждом третьем последовательном аудиторском задании.

7.3.13. Если аудитор намерен полагаться на средство контроля, который является средством контроля над значительным риском, аудитор должен осуществить тестирование этого средства контроля в текущем периоде.

7.3.14. При оценке операционной эффективности соответствующих средств контроля, на которые аудитор намерен полагаться, он должен оценить, указывают ли выявленные в ходе процедур проверки по существу искажения на неэффективность средств контроля. Однако отсутствие ошибок, выявленных в рамках процедур проверки по существу, не дает доказательств того, что средства контроля, связанные с проверяемой предпосылкой, являются эффективными.

7.3.15. Если обнаружены отклонения от средств контроля, на которые аудитор намерен полагаться, аудитор должен сделать конкретные запросы, чтобы понять отклонения и потенциальные последствия, включая следующее:

(a) обеспечивают ли выполненные тесты средств контроля надлежащее основание для того, чтобы полагаться на средства контроля;

(b) требуется ли проведение дополнительных тестов средств контроля;

(c) в ответ на возможные риски существенного искажения должны ли быть проведены процедуры проверки по существу.

Процедуры проверки по существу

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

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

(a) согласование или сверка информации в финансовой отчетности с первичными данными бухгалтерского учета, включая согласование или сверку раскрытия информации, когда эта информация получена как из основного регистра и вспомогательных ведомостей, так и извне;

(b) проверка существенных бухгалтерских записей и прочих корректировок, выполненных при подготовке финансовой отчетности.

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

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

(a) либо процедуры проверки по существу в сочетании с тестами средств контроля в отношении наступающего периода;

(b) если аудитор определит, что этого достаточно, только дальнейшие процедуры проверки по существу, которые обеспечивают разумную основу для распространения аудиторских выводов с промежуточной даты до конца периода.

Внешние подтверждения

7.3.20. Аудитор должен рассмотреть вопрос о том, должны ли процедуры внешнего подтверждения выполняться как процедуры проверки по существу.

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

7.3.21. При использовании процедур внешнего подтверждения аудитор должен осуществлять контроль:

(a) за определением информации, подлежащей подтверждению или запросу, и выбором соответствующей подтверждающей стороны;

(b) за составлением запросов о подтверждении. Аудитор обязан удостовериться в том, что запрос адресован соответствующему получателю и содержит информацию об отправителе, с тем чтобы ответ на запрос был направлен непосредственно аудитору, отправившему такой запрос;

(c) за отправкой подтверждающей стороне запросов, в том числе повторных, если потребуется.

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

(a) запросить руководство объяснить причины отказа и получить аудиторские доказательства их правомерности и обоснованности;

(b) оценить влияние отказа руководства на оценку соответствующих рисков существенного искажения, включая риск недобросовестных действий, а также на характер, сроки и объем прочих аудиторских процедур;

(c) выполнить альтернативные аудиторские процедуры, предназначенные для получения надлежащих и надежных аудиторских доказательств.

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

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

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

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

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

7.4. Конкретные приоритетные области

Непрерывность деятельности

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

В соответствии с требованиями этой части аудитору необходимо рассмотреть оценку руководством способности организации продолжать деятельность непрерывно . Возможны разные случаи, когда руководство менее сложных организаций не проводило подробную оценку способности организации продолжать деятельность непрерывно, но вместо этого, оно может полагаться на глубокое знание бизнеса и предполагаемых будущих перспектив. В таких случаях может быть целесообразно обсудить с руководством среднесрочное и долгосрочное финансирование организации, при условии, что планы руководства могут быть подтверждены достаточными документальными доказательствами и соответствуют сложившемуся у аудитора пониманию организации. Таким образом, рассмотрение аудитором непрерывности деятельности, например, может быть осуществлено посредством обсуждения, запроса и проверки подтверждающей документации.

7.4.2. При рассмотрении оценки руководством способности организации продолжать непрерывно свою деятельность аудитор должен охватить тот же период, который использовался руководством согласно требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Если этот период составляет менее двенадцати месяцев с даты составления финансовой отчетности, аудитор должен попросить руководство продлить этот период. Если руководство не проводит или не расширяет свою оценку, аудитор должен рассмотреть последствия для заключения аудитора.[53]

Аудитор должен постоянно помнить о возможном наличии известных событий, как запланированных, так и незапланированных, или условий, которые будут существовать после окончания периода, охваченного выполненной руководством оценкой, и которые могут поставить под сомнение правомерность использования руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности. При рассмотрении событий или условий в отдаленном будущем аудитор должен выявить признаки значительных проблем в связи с непрерывностью деятельности, прежде чем ему потребуется рассмотреть необходимость принятия дальнейших мер. Если события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, выявлены после проведения аудитором оценки рисков, то в дополнение к проведению процедур, может потребоваться пересмотр аудитором оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности.

[53] О влиянии на заключение аудитора см. часть 9, пункт 9.5.1.S.

7.4.3. При рассмотрении выполненной руководством оценки аудитор должен выяснить, включает ли оценка руководства всю значимую информацию, о которой аудитору стало известно в результате проведения аудита.

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

7.4.5. Если были выявлены события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для определения наличия или отсутствия существенной неопределенности путем выполнения дополнительных процедур, включая рассмотрение смягчающих факторов (существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность). Эти процедуры должны включать:

(a) направление руководству запроса о проведении им оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, если такая оценка руководством еще не проведена;

(b) рассмотрение планов руководства относительно будущих действий в связи с его оценкой способности организации продолжать непрерывно свою деятельность и проведение анализа вероятности того, что в результате реализации этих планов ситуация улучшится, а также анализа практической возможности выполнения планов руководства в данных обстоятельствах;

(c) если организация подготовила прогноз движения денежных средств и анализ данного прогноза является значительным фактором при рассмотрении будущего результата событий или условий в рамках оценки планов руководства организации относительно его будущих действий:

(i) проведение оценки надежности исходных данных, полученных для подготовки прогноза;

(ii) выявление фактов, надлежащим образом подтверждающих допущения, лежащие в основе прогноза;

(d) определение наличия дополнительных фактов или информации, о которых стало известно после даты проведения оценки руководством;

Существенная неопределенность существует, когда величина ее потенциального воздействия и вероятность возникновения таковы, что, по мнению аудитора, надлежащее раскрытие характера и последствий неопределенности является необходимым для достоверного представления финансовой отчетности или , в случае концепции соответствия, содержатся требования, предусматривающие то, чтобы финансовая отчетность не вводила в заблуждение.

7.4.6. В случае значительной задержки в утверждении финансовой отчетности после отчетной даты руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, аудитор должен направить запрос, чтобы получить объяснение причин такой задержки. Если аудитор считает,

что задержка может быть связана с событиями или условиями, касающимися оценки непрерывности деятельности, он должен выполнить необходимые дополнительные аудиторские процедуры, а также рассмотреть влияние такой задержки на вывод аудитора в отношении наличия существенной неопределенности.

Действия руководства в обход средств контроля

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

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

(a) проверить надлежащий характер бухгалтерских записей в основном регистре и прочих корректировок, сделанных при подготовке финансовой отчетности:

(i) направить запросы лицам, участвующим в процессе подготовки финансовой отчетности, о ненадлежащих или необычных действиях, относящихся к обработке бухгалтерских записей и прочих корректировок;

(ii) отобрать бухгалтерские записи и прочие корректировки, выполненные в конце отчетного периода;

(iii) учесть необходимость проверки бухгалтерских записей и других корректировок в течение всего периода.

(b) проанализировать оценочные значения на предмет предвзятости и оценить, не свидетельствуют ли о риске существенного искажения вследствие недобросовестных действий обстоятельства, породившие предвзятость, если такая предвзятость имела место:

(i) оценить, указывают ли суждения и решения, принятые руководством, даже если они являются индивидуально обоснованными, на возможную предвзятость со стороны руководства организации, в чем может быть обнаружен риск существенного искажения по причине недобросовестных действий. Если это так, аудитор должен переоценить эти оценочные значения, взятые в целом;

(ii) провести ретроспективный анализ суждений и допущений руководства, относящихся к значительным оценочным значениям, отраженным в финансовой отчетности предыдущего года.

(c) в случае значительных необычных операций, выходящих за рамки обычной деятельности организации или иным образом кажущихся необычными, оценить, возможно ли, что бизнес-обоснование (или отсутствие такового) этих операций покажет, что они могли быть заключены для недобросовестного составления финансовой отчетности или для сокрытия незаконного присвоения активов;

(d) разработать меры в ответ на выявленные риски, связанные с действиями руководства в обход средства контроля, в той мере, в какой это еще не предусмотрено пунктами (a) – (c).

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

Автоматизированные инструменты и методы

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

Связанные стороны

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

(a) подтверждения от банков и юристов, полученные в рамках проводимых аудитором процедур;

(b) протоколов собраний акционеров и лиц, отвечающих за корпоративное управление;

(c) других отчетных материалов или документов, которые аудитор сочтет необходимыми в отношении организации в сложившихся обстоятельствах.

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

7.4.11. Если аудитор выявляет договоренности или информацию, предполагающие существование взаимоотношений или операций между связанными сторонами, ранее не выявленных или не раскрытых руководством аудитору, то он должен:

(a) установить, подтверждается ли наличие таких взаимоотношений или операций соответствующими обстоятельствами;

(b) незамедлительно довести соответствующую информацию до сведения других членов рабочей группы;

(c) если применимая концепция подготовки финансовой отчетности содержит требования к связанным сторонам:

(i) направить в адрес руководства запрос на раскрытие всех операций между вновь выявленными связанными сторонами для их последующей оценки аудитором;

(ii) уточнить причину невыявления или нераскрытия взаимоотношений или операций между связанными сторонами с помощью средств контроля организации за такими взаимоотношениями и операциями;

(d) выполнить соответствующие процедуры аудита по существу для таких вновь выявленных связанных сторон или значительных сделок со связанными сторонами;

(e) повторно оценить риск существования других связанных сторон или значительных операций с ними, которые не были ранее выявлены или раскрыты аудитору, и по мере необходимости провести дополнительные аудиторские процедуры

(f) если отсутствие раскрытия соответствующей информации руководством представляется умышленным (то есть указывает на наличие риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий), то оценить последствия указанного выше для аудита.

7.4.12. В случае значительных сделок со связанными сторонами, выходящих за рамки обычной деятельности организации, аудитор должен проверить основные контракты или соглашения, если таковые имеются, и оценить:

(a) указывает ли экономическая обоснованность операций или ее отсутствие на то, что они могли быть совершены в целях недобросовестного составления финансовой отчетности или сокрытия присвоения активов;

(b) соотносятся ли условия таких операций с объяснениями руководства;

(c) надлежащим ли образом такие операции отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

7.4.13. Аудитор должен получить аудиторские доказательства того, что выявленные значительные операции со связанными сторонами, выходящие за рамки обычной деятельности организации, были надлежащим образом санкционированы и одобрены.

7.4.14. Если аудитор выявит значительные операции, выходящие за рамки обычной деятельности организации, аудитор должен запросить руководство о характере этих операций и о том, могут ли быть вовлечены связанные стороны.

7.4.15. Если в финансовой отчетности приведена предпосылка руководства о том, что операция между связанными сторонами была совершена на условиях, аналогичных условиям совершения операции между несвязанными сторонами, то аудитор обязан получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно такой предпосылки.

Оценочные значения

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

7.4.17. Дальнейшие аудиторские процедуры, выполняемые аудитором, должны выявить, предприняло ли руководство надлежащие шаги в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности, чтобы понять неопределенность оценки и отразить неопределенность оценки путем выбора надлежащей точечной оценки и подготовки соответствующей информации для раскрытия в отношении неопределенности оценки. Если руководство не предприняло таких шагов, аудитор должен попросить руководство выполнить дополнительные процедуры для устранения неопределенности оценки путем пересмотра

выбора точечных оценок или предоставления дополнительной информации, связанной с неопределенностью оценки.

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

(a) получение аудиторских доказательств в отношении событий, произошедших до даты аудиторского заключения. При этом аудитор должен выявить любые изменения обстоятельств и других соответствующих условий между событием и датой оценки, которые могут повлиять на уместность таких доказательств;

(b) тестирование оценочного значения, рассчитанного руководством, и подготовленной соответствующей информации для раскрытия неопределенности оценки. При этом аудиторские процедуры должны учитывать следующее:

(i) является ли выбранный метод надлежащим и, если применимо, являются ли изменения метода, использованного в предыдущие периоды, надлежащими;

(ii) являются ли последовательными и надлежащими значительные допущения и данные, и сохраняется ли их целостность при применении метода оценки;

(iii) имеет ли руководство намерение и возможность следовать определенному плану действий;

(iv) приводят ли суждения, сделанные при осуществлении этого, к выявлению признаков возможной предвзятости руководства, и, если выявлены возможные признаки предвзятости, каковы последствия для аудита, включая определение того, имеется ли намерение ввести в заблуждение вследствие его недобросовестности;

(v) являются ли изменения по сравнению с предыдущими периодами являются надлежащими;

(vi) являются ли данные являются актуальными и надежными в данных обстоятельствах;

(vii) являются ли расчеты математически точными и были ли суждения применены последовательно;

(c) разработка аудитором точечной оценки или диапазона значений. При этом аудитор должен:

(i) оценить, являются ли используемые методы, допущения или данные подходящими в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности;

(ii) определить, что диапазон включает только суммы, подтвержденные достаточными надлежащими аудиторскими доказательствами.

Запасы

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

(a) присутствия при проведении инвентаризации запасов, за исключением случаев, когда это практически неосуществимо, чтобы:

(i) оценить указания руководства и процедуры для учета и контроля за результатами инвентаризации запасов в организации;

(ii) провести наблюдение за выполнением установленных руководством процедур подсчета;

(iii) проверить запасы;

(iv) выполнить контрольные пересчеты;

(b) проведения аудиторских процедур в отношении итоговых данных о запасах в организации, чтобы определить, точно ли она отражает фактические результаты подсчета в ходе инвентаризации;

(c) выполнения аудиторских процедур для получения аудиторских доказательств того, были ли должным образом отражены изменения в запасах между датой подсчета и датой финансовой отчетности, если инвентаризация физических запасов проводится на дату, отличную от даты финансовой отчетности.

7.4.20. Если аудитор не в состоянии присутствовать при инвентаризации в связи с непредвиденными обстоятельствами, он должен произвести пересчет некоторого количества запасов или пронаблюдать за его проведением в другой день, а также провести аудиторские процедуры в отношении операций за этот промежуток времени. Если присутствие при проведении инвентаризации запасов является практически неосуществимым, аудитор должен провести альтернативные аудиторские процедуры, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов, или, если это невозможно, определить влияние на заключение аудитора[54].

В некоторых случаях присутствие при проведении инвентаризации запасов может оказаться практически неосуществимым. Это может быть обусловлено такими факторами, как характер и местоположение запасов, например, если запасы хранятся в таком месте, которое может представлять угрозу для безопасности аудитора. В некоторых случаях, когда присутствие при инвентаризации является практически неосуществимым, достаточные надлежащие аудиторские доказательства наличия и состояния запасов могут обеспечиваться при помощи альтернативных аудиторских процедур, например инспектирования документации о последующей продаже тех или иных конкретных объектов запасов, которые были получены или закуплены до проведения инвентаризации. Однако в иных случаях может оказаться невозможно собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов путем проведения альтернативных аудиторских процедур. В таких случаях от аудитора требуется модифицировать мнение в заключении аудитора вследствие ограничений объема аудита.

7.4.21. Если запасы, находящиеся на хранении и под контролем третьей стороны, являются существенными для финансовой отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно наличия и состояния этих запасов

[54] О влиянии на заключение аудитора см. часть 9, пункт 9.5.1.О.

либо путем подтверждения их количества и состояния, либо путем проведения инспектирования или других аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам.

Претензии и судебные разбирательства

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

(a) направление запросов руководству и, если применимо, иным лицам в организации, включая внутреннего юриста;

(b) изучение протоколов заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление, а также переписки между организацией и ее внешним юристом;

(c) проверка счетов на юридические расходы.

7.4.23. Если аудитор оценивает риск существенного искажения в отношении выявленных претензий и судебных разбирательств или если проведенные аудиторские процедуры указывают на возможность существования других существенных претензий или судебных разбирательств, аудитор должен в дополнение к процедурам, требуемым [проектом стандарта] стандартом, стремиться установить непосредственное взаимодействие с внешним юристом организации. Аудитор должен использовать для этой цели письменный запрос, подготовленный руководством организации и направленный аудитором, в котором содержится просьба к внешнему юристу организации о непосредственном взаимодействии с аудитором[55].

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

7.4.24. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении соблюдения положений тех законов и нормативных актов, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытия информации в финансовой отчетности[56].

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

(a) понять характер и обстоятельства такого несоблюдения или подозрения в несоблюдении и получить дополнительную информацию, необходимую для оценки возможного влияния на финансовую отчетность;

(b) обсудить несоблюдение требований с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, если это не запрещено законом или нормативными актами;

(c) если невозможно получить достаточный объем информации о подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов, оценить влияние недостатка надлежащих аудиторских доказательств на мнение аудитора;

[55] О влиянии на заключение аудитора см. часть 9, пункт 9.5.1.N.

[56] О влиянии на заключение аудитора см. часть 9, пункт 9.5.1.J.

(d) оценить последствия в отношении прочих аспектов аудита, включая оценку аудиторского риска и надежность письменных заявлений, и принять соответствующие меры[57].

Использование услуг обслуживающей организации

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

(a) определить, можно ли из данных, которые хранит организация-пользователь, получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении соответствующих предпосылок финансовой отчетности, и, если нет,

(b) провести дальнейшие аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств или привлечь другого аудитора для проведения таких процедур в обслуживающей организации от лица аудитора организации-пользователя.

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

Использование работы эксперта аудитора

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

(a) уместность и обоснованность результатов работы или выводов эксперта, а также их согласованность с другими доказательствами;

(b) если работа эксперта предполагает использование значимых допущений и методов – уместность и обоснованность этих допущений и методов;

(c) если в работе такого эксперта используются исходные данные, значимые для работы этого эксперта, – оценку применимости, полноты и точности этих исходных данных.

7.4.28. Если аудитор определяет, что работа эксперта аудитора не является достаточной для целей аудита, аудитор должен согласовать дальнейшую работу, которую должен выполнить этот эксперт, или выполнить дополнительные аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам.

7.5. Накопление искажений

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

Явно незначительные суммы имеют совершенно другой (меньший) порядок величины или совершенно отличаются по характеру от тех, которые рассматриваются как существенные и будут являться такими искажениями, которые однозначно не будут

[57] О влиянии на заключение аудитора см. часть 9, пункт 9.5.1.K., 9.5.1.L. и 9.5.1.M.

иметь последствий, независимо от того, взяты ли они в отдельности или в совокупности и с применением каких именно критериев размера, характера или обстоятельств возникновения они оценены. При наличии какой-либо неопределенности относительно того, является ли одна или несколько статей явно незначительными, такая статья расценивается как не являющаяся явно незначительной.

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

7.5.3. Если аудитор выявил искажение, он должен оценить такое искажение на предмет того, не является ли оно признаком недобросовестных действий. При наличии указаний на такое аудитор должен определить последствия в отношении иных аспектов аудита, в том числе влияние на выявленные и оцененные риски существенных искажений и на надежность заявлений руководства.

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

(a) провести переоценку рисков существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями, и мер аудитора в ответ на такие риски; или

(b) изучить обстоятельства или условия на предмет того, не указывают ли они на возможный сговор с участием сотрудников, руководства или сторонних лиц при проведении переоценки надежности ранее собранных доказательств.

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

7.5.5. Аудитор должен определить, нуждается ли план аудита в пересмотре, если:

(a) характер выявленных искажений и обстоятельства их возникновения указывают на то, что могут быть и другие искажения, которые в совокупности с искажениями, выявленными в рамках задания, могут оказаться существенными;

(b) совокупность искажений, накопленных в ходе аудита, приближается к существенности.

7.6. Особые требования к информационному взаимодействию

7.6.1. Аудитор должен сообщить:

(a) лицам, отвечающим за корпоративное управление, в письменной форме и своевременно – о значительных недостатках в системе внутреннего контроля организации, выявленных в ходе аудита;

(b) руководству, в письменной форме и своевременно – вопросы, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за управление (если только в данных обстоятельствах не было бы нецелесообразно напрямую связываться с руководством), и другие

выявленные недостатки внутреннего контроля, которые не были доведены до сведения, но имеют достаточно важное значение, чтобы заслуживать внимания руководства.

Информирование о прочих недостатках в системе внутреннего контроля, которые заслуживают внимание руководства, не обязательно выполняется в письменной форме, оно может быть устным.

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

7.6.3. При общении с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, аудитор должен рассмотреть, есть ли какие-либо вопросы, которые необходимо сообщить в отношении оценочных значений, принимая во внимание, связаны ли причины, приведенные в отношении рисков существенного искажения, с неопределенностью, присущей оценочным значениям или последствиями сложности, субъективности или других факторов неотъемлемого риска при расчете оценочных значений и соответствующего раскрытия информации.

7.7. Особые требования к документации

7.7.1. В дополнение к общим требованиям к документации (часть 2.5.) по аудиторскому заданию аудитор обязан отразить в аудиторской документации следующее:

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

(b) изложение связи между выполненными процедурами и оцененными на уровне предпосылок рисками;

(c) соответствующие результаты этих аудиторских процедур, включая выводы, если они не очевидны;

(d) соответствующие результаты аудиторских процедур, включая те процедуры, которые призваны снизить риск обхода руководством средств контроля;

(e) величину, ниже которой искажения будут считаться явно незначительными;

(f) все искажения, накопленные в ходе аудита, и были ли они исправлены.

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

7.7.3. В тех случаях, когда аудитор выявил или предположил несоблюдение закона или нормативного акта, аудитор должен задокументировать выполненные аудиторские процедуры, вынесенные значимые профессиональные суждения и сделанные по ним выводы.

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

8. Подготовка выводов

Содержание части

В части 8 излагаются требования к:

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

Сфера применения настоящей части

Проведенные оценки и сделанные выводы лягут в основу мнения аудитора, требования к формированию которого изложены в части 9.

8.1. Цели

8.1.1. Цели аудитора состоят в том, чтобы:

(a) оценить, если применимо, влияние выявленных искажений на ход аудита и влияние любых неисправленных искажений на финансовую отчетность;

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

(c) сделать вывод о том, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на которых можно основывать мнение аудитора.

8.2. Оценка искажений, выявленных в ходе аудита

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

8.2.2. Прежде чем оценивать влияние неисправленных искажений, аудитор должен провести пересмотр существенности, чтобы подтвердить, что она является уместной в контексте фактических финансовых результатов организации.

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

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

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

8.3. Аналитические процедуры, способствующие формированию общего вывода

8.3.1. Перед завершением аудита, аудитор должен разработать и выполнить аналитические процедуры, которые помогут ему прийти к общему выводу относительно соответствия финансовой отчетности его пониманию аудируемой организации, на предмет того, не указывают ли они на ранее не выявленный риск существенного искажения по причине недобросовестных действий ли вследствие ошибки.

8.3.2. Аудитор должен исследовать колебания или взаимосвязи, которые не согласуются с другой значимой информацией, полученной в ходе аудита, сделав запрос руководству и выполнив другие аудиторские процедуры, необходимые в данных обстоятельствах.

8.4. События после отчетной даты

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

(a) события, свидетельствующие об обстоятельствах, которые существовали на отчетную дату;

(b) *события, свидетельствующие об обстоятельствах, которые возникли после отчетной даты.*

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

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

8.4.1. Аудитор обязан выполнить аудиторские процедуры, предназначенные для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих выявление всех событий, которые имели место в период между отчетной датой и датой заключения аудитора и которые требуют корректировки или раскрытия информации в финансовой отчетности.

8.4.2. Аудитор обязан выполнить процедуры в соответствии с требованиями пункта 8.4.1 таким образом, чтобы они охватывали период между отчетной датой и датой аудиторского заключения или ближайшей возможной датой, в том числе:

(a) получить понимание любых установленных руководством процедур, предназначенных для выявления событий после отчетной даты;

(b) запросить у руководства и, если уместно, у лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию о том, имели ли место какие-либо события после отчетной даты, которые могли повлиять на финансовую отчетность;

(c) ознакомиться с протоколами собраний собственников, лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства, проведенных после отчетной даты, и выяснить вопросы, обсуждавшиеся на любых таких собраниях, по которым протоколы еще недоступны;

(d) ознакомиться с ежемесячной или ежеквартальной информацией организации, если таковая имеется.

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

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

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

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

Факты, которые стали известны аудитору после выпуска финансовой отчетности

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

(a) обсудить этот вопрос с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление;

(b) установить, требуется ли внести соответствующие изменения в финансовую отчетность, и, если требуется,

(c) направить запрос о том, как руководство намерено учесть этот вопрос при составлении финансовой отчетности.

8.5. Оценки аудитора и другие действия, обосновывающие вывод аудитора

Необходимые оценки

8.5.1. На основе проведенных аудиторских процедур и полученных аудиторских доказательств аудитор должен определить, остаются ли актуальными оценки рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.

Аудит финансовой отчетности представляет собой накопительный и итеративный процесс. По мере того, как аудитор выполняет запланированные аудиторские процедуры, получаемые им аудиторские доказательства могут убедить его изменить характер, сроки и объем других запланированных аудиторских процедур. В поле зрения аудитора может попасть информация, которая в значительной степени отличается от той, на которой основывалась оценка рисков. В таких обстоятельствах аудитору может потребоваться провести повторный анализ планируемых аудиторских процедур на основании пересмотренных оцененных рисков для всех или отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации и относящихся к ним предпосылок.

Аудитор может также рассмотреть вопрос о том, изменяет ли такая информация решение аудитора о целесообразности использования [проекта] МСА для МСО для аудита, что может потребовать внесения изменений в условия соглашения.

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

(a) остаются ли оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок надлежащими, в частности, в том случае, когда были выявлены признаки возможной предвзятости руководства;

(b) являются ли обоснованными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности решения руководства о признании, оценке, представлении и раскрытии информации об оценочных значениях в финансовой отчетности;

(c) получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

8.5.3. Аудитор должен установить, был ли процесс двустороннего информационного взаимодействия между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, адекватным с точки зрения целей аудита. Если это не произошло, аудитор должен оценить влияние, если таковое имеется, на аудит и предпринять соответствующие действия.

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

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

(a) классификацию и описание финансовой информации и оцениваемых операций, событий и условий;

(b) представление, структуру и содержание финансовой отчетности.

Подготовка выводов

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

8.5.6. Если аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении соответствующей предпосылки, он должен попытаться получить дополнительные аудиторские доказательства. Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения[58].

8.5.7. Аудитор должен оценить, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности, и сделать вывод относительно правомерности применения этого принципа[59].

8.5.8. На основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен сделать вывод о том, имеется ли, в соответствии с суждением аудитора, существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность[60].

8.5.9. Если аудитор на основании полученных аудиторских доказательств приходит к выводу, что применение руководством принципа непрерывности деятельности является обоснованным в данных обстоятельствах, но существует существенная неопределенность, аудитор должен определить, было ли в финансовой отчетности приведено надлежащее раскрытие информации о существенной неопределенности, связанной с непрерывностью деятельности, в том числе:

(a) адекватно ли раскрыта в финансовой отчетности информация об основных событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, а также планы руководства в отношении таких условий или событий;

(b) четко ли раскрыт в финансовой отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и, следовательно, что организация может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и выполнить свои обязательства в ходе обычной деятельности.

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

[58] О влиянии на заключение аудитора см. часть 9, пункт 9.5.1.W.

[59] О влиянии на заключение аудитора см. часть 9, пункт 9.5.1.P.

[60] О влиянии на заключение аудитора см. часть 9, пункт 9.5.1.q.

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

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

8.6. Письменные заявления руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление

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

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

(a) что они выполнили свои обязанности по подготовке финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая, где это уместно, ее достоверное представление;

(b) что они предоставили аудитору всю необходимую информацию и доступ к ресурсам, как того требуют условия аудиторского задания[61];

(c) что все операции регистрируются и отражаются в финансовой отчетности;

(d) что они подтверждают свою ответственность за разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий;

(e) что они раскрыли аудитору соответствующие результаты оценки руководством риска того, что финансовая отчетность может оказаться существенно искаженной в результате недобросовестных действий;

[61] Письмо-представление руководства должно быть описано сходным образом, как это отражено в письме-соглашении.

(f) что они раскрыли аудитору всё, что им известно о любых заявлениях о недобросовестных действиях или подозрениях в недобросовестных действиях;

(g) что они раскрыли аудитору идентификационные данные связанных сторон организации и сведения обо всех взаимоотношениях и операциях между связанными сторонами, о которых им известно;

(h) что они надлежащим образом отразили в бухгалтерском учете и раскрыли такие взаимоотношения и операции в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности;

(i) что все известные случаи несоблюдения или предполагаемого несоблюдения закона или нормативного акта, последствия которых следует учитывать при подготовке финансовой отчетности, были раскрыты аудитору;

(j) что все известные фактические или возможные судебные разбирательства и претензии, последствия которых следует учитывать при подготовке финансовой отчетности, были раскрыты аудитору, учтены и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

(k) в отношении оценочных значений, то, что методы, существенные допущения и данные, используемые при расчете оценочных значений и раскрытии информации, являются подходящими для признания, оценки или раскрытия, соответствует применимой концепции подготовки финансовой отчетности;

(l) что все события, происходившие после даты финансовой отчетности, в отношении которых применимая концепция подготовки финансовой отчетности требует внесения корректировок или раскрытия информации, были должным образом учтены или информация о них была раскрыта;

(m) в отношении непрерывности деятельности, если существует существенная неопределенность, информацию об их планах будущих действий и осуществимости этих планов;

(n) информацию о любых пересчетах, сделанных для исправления существенных искажений в финансовой отчетности за предыдущий период, которые влияют на сравнительную информацию;

(o) другие заявления, которые аудитор полагает необходимым для подтверждения других аудиторских доказательств, относящихся к финансовой отчетности, или одной или нескольких конкретных предпосылок в финансовой отчетности, в том числе, при необходимости, для подтверждения устных заявлений.

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

8.6.3. Письменные заявления должны составляться в форме письма-представления руководства, которое адресовано аудитору. В приложении 6 приведен пример письма-представления руководства.

Если законом или нормативными актами предусмотрена подготовка руководством официальных письменных сообщений о его обязанностях, и аудитор сочтет, что такие сообщения удовлетворяют отдельным или всем заявлениям, перечисленным в [проекте

стандарта] стандарте, факты, отраженные в таких сообщениях, в письменное заявление можно не включать.

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

8.6.5. Если у аудитора есть сомнения в компетентности, честности, этических ценностях или добросовестности руководства, или в его приверженности или обеспечении их соблюдения, или полученное письмо-представление не согласуется с другими аудиторскими доказательствами, аудитор должен определить влияние этого обстоятельства на аудиторские доказательства в целом и предпринять соответствующие действия, включая рассмотрение возможного влияния на формирование мнения в заключении аудитора[62].

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

(a) обсудить этот вопрос с руководством;

(b) переоценить честность руководства и оценить влияние, которое это может оказать на надежность устных и письменных заявлений и аудиторских доказательств в целом;

(c) принять соответствующие меры, в том числе в форме отказа от выражения мнения о финансовой отчетности, если руководство отказывается предоставить одно или несколько требуемых письменных заявлений или есть достаточные сомнения в честности руководства[63].

8.6.7. Дата письменных заявлений должна быть по возможности максимально приближенной к дате заключения аудитора о финансовой отчетности, но не может быть позже указанной даты. Письменные заявления должны быть подготовлены по всей финансовой отчетности и за период или периоды, указанные в заключении аудитора.

8.7. Общая ответственность за управление качеством и обеспечение качества

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

(a) на протяжении всего аудиторского задания участие руководителя задания было достаточным и надлежащим для того, чтобы у него были основания установить, что сформированные значимые суждения и выводы являются надлежащими с учетом характера и обстоятельств задания;

(b) были приняты во внимание характер и обстоятельства аудиторского задания, любые изменения в нем, а также соответствующие политика или процедуры аудиторской организации.

[62] О влиянии на заключение аудитора см. часть 9, пункт 9.5.1.T.

[63] О влиянии на заключение аудитора см. часть 9, пункт 9.5.1.U.

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

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

8.8. Особые требования к информационному взаимодействию

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

8.8.2. Аудитор должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление:

(a) мнение аудитора о значительных качественных аспектах учетной практики организации, включая ее учетную политику, оценочные значения и раскрытие информации в финансовой отчетности;

(b) значительные трудности (если они были), с которыми пришлось столкнуться в ходе аудита;

(c) значимые вопросы, которые возникли в ходе аудита и которые обсуждались или были предметом переписки с руководством;

(d) значимые результаты, полученные в ходе аудита. Если согласно профессиональному мнению аудитора, устных сообщений не будут достаточно, такие сообщения должны быть сделаны быть в письменной форме;

(e) другие вопросы, относящиеся к недобросовестным действиям, о которых еще не было сообщено и которые могут иметь отношение к обязанностям лиц, отвечающих за корпоративное управление, если это не запрещено законом или нормативными актами;

(f) обстоятельства, если таковые имеются, влияющие на форму и содержание заключения аудитора;

(g) письменные заявления, запрашиваемые аудитором;

(h) другие значимые вопросы, если таковые имеются, возникающие в результате аудита, которые, по профессиональному мнению аудитора, имеют отношение к надзору за процессом подготовки финансовой отчетности;

(i) предполагаемое содержание и формулировка которые аудитор намеревается включить в разделы «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» своего заключения.

8.8.3. Аудитор должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, о значимых вопросах, возникающих в ходе аудита в связи со связанными сторонами организации.

8.8.4. В отношении неисправленных искажений аудитор должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление:

(a) о неисправленных существенных искажениях (каждом отдельно) и том влиянии, которое эти искажения, каждое отдельно или в совокупности, могут оказать на мнение аудитора, если такое информирование не запрещено законом или нормативными актами;

(b) о влияние неисправленных искажений за предыдущие периоды на финансовую отчетность за текущий год.

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

(a) создают ли события или условия ситуацию существенной неопределенности;

(b) является ли применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерным при подготовке финансовой отчетности;

(c) адекватно ли раскрыта соответствующая информация в финансовой отчетности;

(d) каковы соответствующие последствия для заключения аудитора (если применимо).

8.9. Особые требования к документации

8.9.1. В дополнение к общим требованиям к документации (часть 2.5.) по аудиторскому заданию аудитор обязан отразить в аудиторской документации следующее:

(a) значения, ниже которых искажения считаются явно незначительными, искажения, накопленные в процессе выполнения искажения, и информацию о том, были ли они исправлены, а также вывод аудитора о том, являются ли неисправленные искажения существенными в отдельности или в совокупности, и обоснование такого вывода;

(b) характер и объем консультаций, полученных в ходе выполнения том числе задания, выводы, сделанные по результатам консультаций, и то, каким образом эти выводы были применены.

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

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

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

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

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

(a) каковы конкретные причины таких изменений и добавлений;

(b) когда и кем они были внесены и проверены.

DRAFT

9. Формирования мнения и составления заключения

Содержание части

В части 9 излагаются требования, касающиеся:

- формирования мнения;
- типов модифицированного мнения аудитора;
- содержание заключения аудитора;
- прочей и сравнительной информации.

Сфера применения настоящей части

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

Примеры модифицированных мнений, обстоятельств существенной неопределенности, связанной с непрерывностью деятельности, разделов «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» , приведены в «*Дополнительном руководстве по заключению аудитора*», которое можно найти на веб-странице проекта ISA for LCE Exposure Draft webpage).

9.1 Цели

9.1.1. Цели аудитора состоят в том, чтобы:

(a) сформировать мнение о финансовой отчетности, базируясь на оценке выводов, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств, и четко выразить это мнение в письменном заключении;

(b) рассмотреть, имеется ли существенное несоответствие между прочей информацией, если таковая имеется, и

(i) финансовой отчетностью, а также

(ii) знаниям, полученным аудитором в ходе аудита.

9.2 Формирование мнения о финансовой отчетности

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

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

(a) получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

(b) являются ли существенными неисправленные искажения, по отдельности или в совокупности;

(c) результаты оценки, которые требуются в соответствии с пунктами 9.2.3.– 9.2.6.

9.2.3. 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.

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

(a) раскрывает ли финансовая отчетность надлежащим основные положения учетной политики организации и были ли они представлены в понятной форме;

(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) были ли надлежащим образом учтены, представлены и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности выявленные взаимоотношения и операции со связанными сторонами;

(e) является ли информация, представленная в финансовой отчетности, уместной, надежной, сопоставимой и понятной, что подразумевает следующее:

(i) была ли включена информация, которая должна была быть включена;

(ii) была ли информация надлежащим образом классифицирована, агрегирована или дезагрегирована и охарактеризована;

(iii) не подорвано ли общее представление финансовой отчетности включением информации, которая является несоответствующей или препятствует надлежащему пониманию раскрытых вопросов;

(f) обеспечивает ли финансовая отчетность надлежащее раскрытие информации, которое позволит предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности;

(g) используется ли в финансовой отчетности надлежащая терминология, включая наименование каждого отчета в составе финансовой отчетности.

9.2.5. Когда финансовая отчетность подготовлена в соответствии с принципами достоверного представления, аудитор также должен оценить, соответствует ли финансовая отчетность достоверному представлению. Эта оценка должна включать в себя рассмотрение:

(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.

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

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

9.3. Форма аудиторского мнения

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

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

9.3.2. Если финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с требованиями концепции достоверного представления, не обеспечивает достоверного представления, аудитор должен обсудить этот вопрос с руководством и, в зависимости от требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности и в зависимости от того, как будет решен этот вопрос, установить, следует ли модифицировать мнение[64].

9.3.3. 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[65].

9.4. Аудиторское заключение

9.4.1. Аудитор должен представить заключение в соответствии с указанным ниже форматом и содержанием, за исключением случаев, когда:

(a) внесение изменений в заключение аудитора требуется для соблюдения закона или нормативного акта, в том числе в тех случаях, когда закон или нормативный акт предписывают формат или формулировку заключения аудитора. В случае, если формат или формулировка заключения аудитора предписаны законом или нормативным актом, в заключении аудитора может быть приведена ссылка на применение этого [проекта]

[64] О влиянии на заключение аудитора см. часть 9, пункт 9.5.1.X.

[65] О влиянии на заключение аудитора см. часть 9, пункт 9.5.1.Y.

МСА для МСО только в том случае, если в него включены все существенные элементы указанного формата и содержания;

(b) заключение аудитора содержит модифицированное мнение, раздел «Важные обстоятельства», раздел «Прочие сведения», раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», другие обязанности по подготовке заключения, или отдельный раздел, касающийся прочей информации, и при этом аудитор должен выразить модифицированное мнение (в соответствии с частью 9.5.) или внести изменения в заключение аудитора (в соответствии с частью 9.8.).

DRAFT

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[*Акционерам организации ABC или другой надлежащий адресат*][66]

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*[67] *к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики)(замените названия каждого отчета соответствующими названиями)*] [68].

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность [*отражает достоверно во всех существенных отношениях (или дает правдивое и достоверное представление)*][69] финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на [*31 декабря 20X1 года*], а также ее финансовые результаты (или финансовых результатах) и движение (или движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с [*применимой концепцией подготовки финансовой отчетности*] [70].

Основание для выражения мнения

Мы провели наш аудит в соответствии с [Международным стандартом аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций (МСА для МСО)]. Наша ответственность согласно указанному стандарту далее раскрывается в разделе «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» нашего заключения[71]. 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[72].

Ответственность [руководства] за финансовую отчетность[73]

[Руководство] несет ответственность за подготовку [74] и представление [достоверное представление] указанной финансовой отчетности в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] и за систему внутреннего контроля, которую [руководство] считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений по причине недобросовестных действий или вследствие 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 принципа непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда [руководство] намеревается ликвидировать Организацию, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности[75]

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений по причине недобросовестных действий или вследствие ошибок,

и в выпуске заключения аудитора, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с МСА для МСО, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности.

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

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

[66] Вопросы, отраженные в указанном формате и содержании заключения аудитора в квадратных скобках (таких как []), должны быть соответствующим образом скорректированы.

[67] При отказе от выражения мнения в то место заключения, в котором указывается, что финансовая отчетность была проаудирована, вносится поправка, указывающая, что аудитор был привлечен для аудита финансовой отчетности.

[68] Указать организацию, в отношении финансовой отчетности которой проведен аудит; указать название каждого отчета, который входит в состав финансовой отчетности, дать ссылку на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики, указать дату или период, охваченный каждым финансовым отчетом, входящим в состав финансовой отчетности.

[69] См. также пункт 9.4.2 ниже. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией соответствия, в разделе «Мнение» и в описании обязанностей аудитора отражается то, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

[70] Указать юрисдикцию происхождения применимой концепции подготовки финансовой отчетности, если таковой не являются Международные стандарты финансовой отчетности или Международные стандарты учета в государственном секторе, выпущенные Советом по международным стандартам учета в государственном секторе.

[71] Когда аудитор отказывается от выражения мнения в заключении о финансовой отчетности, это заявление не включается в заключение аудитора.

[72] Если аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение, он должен скорректировать заявление о том, являются ли полученные аудиторские доказательства достаточными и надлежащими для того, чтобы обосновать мнение аудитора, включив слова «с оговоркой» или «отрицательное» в зависимости от обстоятельств. Когда аудитор отказывается от выражения мнения в заключении о финансовой отчетности, это заявление не включается в заключение аудитора.

[73] Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

[74] Если ответственность руководства заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление, это может быть сформулировано следующим образом: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление о результатах деятельности в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности], и за ...»

[75] Когда аудитор отказывается от выражения мнения в заключении о финансовой отчетности, описание обязанностей аудитора включает только вопросы, требуемые пунктом 9.5.4.

разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля Организации;

- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством и соответствующего раскрытия информации;
- делаем вывод о правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем 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 заключения аудитора. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- [проводим оценку представления финансовой отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.][76]

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 значимых результатах аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.

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

[*Адрес аудитора: укажите местоположение в юрисдикции, где аудитор осуществляет свою деятельность]*

[Дата:Не ранее даты, на которую аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на которых основывается мнение аудитора о финансовой отчетности, включая доказательства того, что (i) все заявления и раскрытия, составляющие финансовую отчетность, были подготовлены; и (ii) лица, обладающие признанным авторитетом, подтвердили, что они приняли на себя ответственность за эту финансовую отчетность].

9.4.2. Когда финансовая отчетность подготовлена в соответствии с принципами достоверного представления, аудитор должен ссылаться на «подготовку и достоверное представление настоящей финансовой отчетности» или «подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление», в зависимости от обстоятельств, в описании обязанностей о финансовой отчетности в заключении аудитора.

9.4.3. В заключении аудитора, содержащем немодифицированное мнение аудитора, не должно быть ссылки на работу эксперта, кроме случаев, когда включение такой ссылки предусмотрено

[76] Применимо, когда финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления.

законом или нормативным актом. Если включение такой ссылки предусмотрено законом или нормативным актом, аудитор должен указать в заключении аудитора, что это указание не ограничивает ответственность аудитора за его мнение.

9.5 Модификации мнения

В таблицах А–С ниже изложены требования, в соответствии с которыми модифицированное мнение должно использоваться в различных ситуациях, а также форма и содержание модифицированного мнения.

9.5.1.A. Аудитор должен модифицировать мнение в заключении аудитора в соответствии с таблицами А–С ниже, когда:

(a) на основании полученных аудиторских доказательств делает вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения, или

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

9.5.1.B. Когда аудитор модифицирует мнение, он должен:

(a) изменить заголовок раздела «Основание для выражения мнения» на «Основание для выражения мнения с оговоркой», «Основание для выражения отрицательного мнения» или «Основание для отказа от выражения мнения», как указано в таблицах А–С;

(b) в разделе, предусматривающем основание для выражения мнения, включить описание вопроса, послужившего основанием для модификации мнения.

Ниже в Таблице А раскрывается, как суждение аудитора о характере обстоятельства, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения, и о всеобъемлющем характере влияния (в том числе возможного) такого обстоятельства на финансовую отчетность определяет тип выражаемого мнения.

DRAFT

ТАБЛИЦА А *Характер обстоятельства, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения*	*Суждение аудитора в отношении всеобъемлющего характера влияния (в том числе возможного) на финансовую отчетность*	
	Существенное, но не всеобъемлющее	*Существенное и всеобъемлющее*
Финансовая отчетность содержит существенные искажения	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение
Невозможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства	Мнение с оговоркой	Отказ от выражения мнения

Ниже в таблице В указаны изменения, которые необходимо учесть при формулировании мнения для каждого типа мнений, приведенных в таблице А.

ТАБЛИЦА В **Форма аудиторского мнения**	**Концепция достоверного представления**	**Концепция соответствия**
<u>9.5.1.C. Мнение с оговоркой</u> Заключение аудитора – заголовок для раздела, содержащего мнение: «Мнение с оговоркой» Заключение аудитора – заголовок для раздела, содержащего обоснования мнения: «Основание для выражения мнения с оговоркой»	«По нашему мнению, за исключением [влияния или возможных последствий][77] вопроса (вопросов), изложенного (изложенных) в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой», прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях (или дает правдивое и достоверное представление] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности]».	«…за исключением [влияния или возможных последствий] вопроса (вопросов), описанных в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой», прилагаемая финансовая отчетность была подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности]».
<u>9.5.1.D. Отрицательное мнение</u> Заключение аудитора – заголовок для раздела,	«...прилагаемая финансовая отчетность не отражает достоверно (или не дает правдивого и достоверного представления о) [...] в	«…прилагаемая финансовая отчетность не была подготовлена, во всех существенных отношениях, в соответствии с

[77] Вопросы, отраженные в квадратных скобках (таких как []), должны быть соответствующим образом скорректированы

содержащего мнение: «Отрицательное мнение» Заключение аудитора – заголовок для раздела, содержащего обоснования мнения: «Основание для выражения отрицательного мнения»	соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности]».	[применимой концепцией подготовки финансовой отчетности]».
9.5.1.E. Отказ от выражения мнения Заключение аудитора – заголовок для раздела, содержащего мнение: «Отказ от выражения мнения» Заключение аудитора – заголовок для раздела, содержащего обоснования мнения: «Основание для отказа от выражения мнения»	«[указать, что аудитор] не выражает мнения о прилагаемой финансовой отчетности». «указать, что вследствие значимости обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе «Основание для отказа от выражения мнения», он не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о финансовой отчетности.»	

В таблице С ниже изложены конкретные обстоятельства, при которых мнение аудитора должно быть модифицировано, а также типы мнений, выраженных в этих обстоятельствах, в зависимости от характера вопроса, послужившего основанием для модификации (см. Таблицу А). Таблица С не является исчерпывающим перечнем всех обстоятельств, при которых необходимо модифицировать мнение аудитора.

Таблица С **Особые обстоятельства, при которых необходимо модифицировать мнение аудитора**	**Пункт Ссылка**	**Мнение с оговоркой**	**Отрицательное мнение**	**Отказ от выражения мнения**
Остатки на начало периода				
9.5.1.F. Аудитор не в состоянии получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков на начало периода.[78]	4.6.4.	✔		✔

Таблица С **Особые обстоятельства, при которых необходимо модифицировать мнение аудитора**	**Пункт Ссылка**	**Мнение с оговоркой**	**Отрицательное мнение**	**Отказ от выражения мнения**
9.5.1.G. На основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу, что остатки на начало периода содержат искажения, которые оказывают существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период, и последствия такого искажения не учтены, или не представлены, или не раскрыты надлежащим образом.	4.6.5.	✔	✔	
9.5.1.H. На основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу о том, что учетная политика текущего периода не применяется последовательно в отношении начальных остатков в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности или изменение учетной политики не учтено, или не представлено, или не раскрыто надлежащим образом в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.	4.6.6.	✔	✔	
9.5.1.I. Финансовая отчетность за предыдущий период включала изменения, которые остаются актуальными и существенными для финансовой отчетности за текущий период.	4.6.3.	✔	✔	✔
Несоблюдение законов и нормативных актов				
9.5.1.J. Невозможно получить достаточную информацию о предполагаемом несоблюдении.	7.4.24.	✔		✔
9.5.1.K. Аудитор приходит к выводу, что выявленное или предполагаемое несоблюдение оказывает существенное	7.4.25	✔	✔	

DRAFT

Таблица С **Особые обстоятельства, при которых необходимо модифицировать мнение аудитора**	**Пункт Ссылка**	**Мнение с оговоркой**	**Отрицательное мнение**	**Отказ от выражения мнения**
влияние на финансовую отчетность и не было должным образом отражено в ней.				
9.5.1.L. Руководство или лица, ответственные за корпоративное управление, не позволяют аудитору получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для оценки того, имело ли место или может иметь место несоблюдение закона или нормативного акт, которое может оказать существенное влияние на финансовую отчетность	7.4.25.	✔		✔
9.5.1.M. Аудитор не может определить, имело ли место несоблюдение закона или нормативного акта из-за ограничений, налагаемых обстоятельствами, а не руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление.	7.4.25.	✔		✔
Внешние подтверждения				
9.5.1.N. Аудитор приходит к выводу, что отказ руководства разрешить аудитору направить запрос о внешнем подтверждении является необоснованным, или аудитор не может получить соответствующие и надежные аудиторские доказательства с помощью альтернативных аудиторских процедур.	7.3.23.	✔		✔
9.5.1.O. Альтернативные аудиторские процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся наличия и состояния запасов, не могут быть выполнены.	7.4.20.	✔		✔
Непрерывность деятельности				

DRAFT

Таблица С **Особые обстоятельства, при которых необходимо модифицировать мнение аудитора**	**Пункт Ссылка**	**Мнение с оговоркой**	**Отрицательное мнение**	**Отказ от выражения мнения**
9.5.1.P. Финансовая отчетность была подготовлена с применением принципа непрерывности деятельности, но, по мнению аудитора, использование руководством принципа непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности является ненадлежащим.	7.4.1. 8.5.7.		✔	
9.5.1.Q. Информация о существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности не раскрывается адекватно в финансовой отчетности. 9.5.1.R. В заключении аудитора в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательное мнения)» констатировать наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и указать, что информация по данному вопросу не раскрыта адекватно в финансовой отчетности.	7.4.5 8.5.8	✔	✔	
9.5.1.S. При оценке оценки руководством способности организации продолжать деятельность непрерывно, если период составляет менее двенадцати месяцев с даты составления финансовой отчетности, и руководство не проводит или не продлевает свою оценку, что приводит к тому, что аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.	7.4.2.	✔		✔
Письменные заявления				
9.5.1.T. Аудитор приходит к выводу о наличии достаточных сомнений в компетентности, честности, этических	8.6.5.	✔		✔

DRAFT

Таблица С **Особые обстоятельства, при которых необходимо модифицировать мнение аудитора**	**Пункт Ссылка**	**Мнение с оговоркой**	**Отрицательное мнение**	**Отказ от выражения мнения**
ценностях или добросовестности руководства, так что письменные заявления, требуемые настоящим [проектом стандарта] стандартом, не являются надежными.				
9.5.1.U. Аудитор приходит к выводу о наличии достаточно серьезных сомнений в честности руководства, в связи с чем письменные заявления, предусмотренные [проектом стандарта] стандартом, не являются надежными, или руководство не предоставляет письменные заявления, предусмотренные пунктами 8.6.1 (a)–(c).	8.6.6.			✔
Сопоставимые показатели				
9.5.1.V. Если в финансовой отчетности представлены сопоставимые показатели, и заключение аудитора за предыдущий период, которое было опубликовано ранее, включало мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение, и вопрос, который привел к модификации, остается нерешенным. В разделе «Основание для выражения модифицированного мнения (или мнения с оговоркой)» аудиторского заключения аудитор должен (a) при описании вопроса, послужившего причиной выражения модифицированного мнения, – привести как показатели текущего периода, так и сопоставимые показатели, если вопрос оказывает или может оказать существенное влияние на показатели текущего периода; (b) в остальных случаях – пояснить, что аудиторское мнение было модифицировано по причине влияния или возможного влияния нерешенного вопроса на сопоставимость	9.7.4	✔	✔	✔

Таблица С **Особые обстоятельства, при которых необходимо модифицировать мнение аудитора**	**Пункт Ссылка**	**Мнение с оговоркой**	**Отрицательное мнение**	**Отказ от выражения мнения**
показателей текущего периода и сопоставимых показателей.				
Прочие элементы				
9.5.1.W. Если аудитор не в состоянии получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.	8.5.6.	✔		✔
9.5.1.X. В некоторых случаях финансовая отчетность, даже подготовленная в соответствии с требованиями концепции достоверного представления, не обеспечивает достоверного представления.	9.3.2.	✔	✔	
9.5.1.Y. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией соответствия и, в крайне редких случаях, аудитор на основании полученных аудиторских доказательств приходит к выводу, что такая финансовая отчетность вводит в заблуждение.	9.3.3	✔	✔	✔

Другие вопросы, касающиеся модификации

9.5.2 Если в своем заключении аудитор ссылается на работу эксперта аудитора, поскольку эта указание важно для понимания модификации мнения аудитора, аудитор должен отразить в нем, что эта указание не ограничивает ответственность аудитора за мнение аудитора.

9.5.3. Если в финансовой отчетности имеется существенное искажение, связанное с:

(a) конкретными суммами в финансовой отчетности (включая количественное раскрытие информации), аудитор должен включить в раздел «Основание для выражения мнения» описание и количественную оценку финансовых последствий искажения, за исключением случаев, когда это не представляется возможным. Если выполнить количественную оценку финансового влияния невозможно, аудитор должен указать это в данном разделе.

(b) раскрытия качественного характера – аудитор должен включить в раздел «Основание для выражения мнения» объяснение того, в чем состоит искажение раскрытия информации;

(c) в случае отсутствия раскрытия в финансовой отчетности информации, подлежащей раскрытию, аудитор обязан:

(i) обсудить такое отсутствие раскрытия с лицами, отвечающими за корпоративное управление;

(ii) указать в разделе «Основание для выражения мнения» характер отсутствующей информации;

(iii) если это не запрещено законом или нормативным актом, привести нераскрытую информацию, при условии что это возможно и аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нераскрытой информации.

9.5.4. Если аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности вследствие невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен скорректировать описание ответственности аудитора, которое требуется согласно пунктам 9.4.1, включив в него только следующее:

(a) указание на то, что обязанность аудитора состоит в проведении аудита финансовой отчетности организации в соответствии с проектом [МСА для МСО] и в выпуске заключения аудитора;

(b) указание на то, что, вследствие обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе «Основание для отказа от выражения мнения», аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о финансовой отчетности;

(c) заявление о независимости аудитора по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнении им прочих этических обязанностей в соответствии с данными требованиями.

9.6. Прочие разделы в аудиторском заключении

Разделы “Важные обстоятельства” и “Прочие сведения” в заключении аудитора применяются тогда, когда аудитор сочтет необходимым:

(a) привлечь внимание пользователей к вопросу или вопросам, которые представлены или раскрыты в финансовой отчетности и настолько важны, что имеют первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями, или

(b) привлечь внимание пользователей к вопросу или вопросам, которые не представлены или не раскрыты в финансовой отчетности, но имеют значение для понимания пользователями процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения.

Раздел «Важные обстоятельства»

9.6.1. Если аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей финансовой отчетности к вопросу, который представлен или раскрыт в финансовой отчетности и который, в соответствии с суждением аудитора, настолько важен, что имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями, то аудитор должен включить в

заключение аудитора раздел «Важные обстоятельства» и указать, что вопрос, к которому привлекается внимание, не влечет за собой модификации мнения аудитора.

Примеры того, когда может потребоваться включить раздел «Важные обстоятельства» включают:

(a) ситуации, когда концепция подготовки финансовой отчетности, установленная законом или нормативным актом, была бы неприемлемой, если бы она не была установлена законом или нормативным актом;

(b) ситуации, когда аудитору стало известно о некоторых фактах после даты заключения аудитора и он выпускает новое или скорректированное заключение (то есть если имеют место события после отчетной даты).

Включение в заключение аудитора раздела «Важные обстоятельства» не влияет на аудиторское мнение. Раздел «Важные обстоятельства» не заменяет собой:

(a) модификации мнения, когда этого требуют обстоятельства конкретного аудиторского задания;

(b) информацию, которая должна быть раскрыта руководством в финансовой отчетности согласно требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности или которую в иных обстоятельствах необходимо раскрыть для обеспечения достоверного представления,

(c) предоставление заключения в случаях, когда имеется существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

Раздел «Прочие сведения»

В содержании раздела «Прочие сведения» четко отражено, что представление и раскрытие таких прочих сведений в финансовой отчетности не требуется. В раздел «Прочие сведения» не включается информация, которую аудитору запрещено предоставлять в соответствии с законом, нормативным актом или иными профессиональными стандартами, например стандартами этики, которые касаются конфиденциальности информации. Кроме того, в раздел «Прочие сведения» не включается информация, которую обязано предоставлять руководство.

9.6.2. Если аудитор считает необходимым довести до сведения пользователей финансовой отчетности вопрос, который не представлен или не раскрыт в данной отчетности, но который, согласно суждению аудитора, имеет значение для понимания пользователями финансовой отчетности процесса аудита, обязанностей аудитора или содержания заключения аудитора, то аудитор должен включить в заключение раздел «Прочие сведения», при условии, что это не запрещено законом или нормативным актом.

9.6.3. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором, в дополнение к выражению мнения в отношении финансовой отчетности за текущий период аудитор должен указать в разделе «Прочие сведения» следующее:

(a) аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором;

(b) мнение какого типа было выражено предшествующим аудитором, а в случае модифицированного мнения указать соответствующие причины,

(c) дату указанного заключения, за исключением случаев, когда заключение предшествующего аудитора о финансовой отчетности за предыдущий период перевыпускается вместе с финансовой отчетностью.

9.6.4. Когда аудитор включает в свое заключение раздел “Важные обстоятельства” или “Прочие сведения”, раздел о существенной неопределенности, связанной с непрерывностью деятельности, или раздел, касающийся прочей информации, аудитор должен включить такой раздел или разделы в порядке, соответствующем изложенному в таблице D ниже:

Таблица D: **Раздел**	**Местоположение**	**Заголовок должен включать**	**Содержание должно включать**
9.6.5. Раздел «Важные обстоятельства»	Отдельный раздел заключения аудитора	Соответствующий заголовок, который включает «Важные обстоятельства»	В тексте раздела четко указать, к какому вопросу привлекается внимание и где в финансовой отчетности раскрыта в полном объеме информация по этому вопросу. Сослаться можно только на информацию, представленную или раскрытую в финансовой отчетности. Указание на то, что мнение аудитора не модифицировано в связи с выделенным вопросом.
9.6.6. Раздел «Прочие сведения»	Отдельный раздел заключения аудитора	Соответствующий заголовок, включающий «Прочие сведения»	В зависимости от обстоятельств.
9.6.7. Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности	Отдельный раздел заключения аудитора	«Существенная неопределенность в заданий непрерывности деятельности»	Обратить внимание на примечание в финансовой отчетности, в котором раскрываются вопросы, связанные с существенной неопределенностью. Констатировать, что данные события или условия указывают на наличие

Таблица D: Раздел	**Местоположение**	**Заголовок должен включать**	**Содержание должно включать**
			существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и что аудитор не выразил модифицированное мнение по этому вопросу.

9.7. Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность

9.7.1. Аудитор должен установить, включает ли финансовая отчетность сравнительную информацию, которая требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, и носит ли классификация данной информации надлежащий характер. При этом аудитор оценивает:

(a) согласуются ли суммы и раскрытие информации за предыдущий период со сравнительной информацией или были пересчитаны;

(b) соответствует ли учетная политика, отраженная в сравнительной информации, учетной политике, применявшейся в текущем периоде, или, если произошли изменения, были ли должным образом учтены и надлежащим образом представлены или раскрыты соответствующие изменения.

9.7.2. Если в ходе аудита за текущий период аудитору становится известно о возможном существенном искажении сравнительной информации, он должен выполнить необходимые в данных обстоятельствах дополнительные аудиторские процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, чтобы определить, имеет ли место существенное искажение. Если финансовая отчетность за предыдущий период была исправлена, аудитор должен установить, согласуется ли сравнительная информация с исправленной финансовой отчетностью.

9.7.3. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился, аудитор должен указать в разделе «Прочая информация» заключения аудитора, что сопоставимые показатели не были проаудированы. Однако такое указание не освобождает аудитора от выполнения требования о получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении того, что остатки на начало периода не содержат искажений, оказывающих существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период.

Сопоставимые показатели

9.7.4. В случае представления сопоставимых показателей в финансовой отчетности заключение аудитора не должно указывать на сопоставимые показатели, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 9.7.3, или при следующих обстоятельствах:

(a) если ранее выпущенное заключение о финансовой отчетности за предыдущий год содержало мнение с оговоркой, отрицательное мнение либо отказ от выражения мнения,

при этом вопрос, по причине которого мнение было модифицировано, не был решен, аудитор должен выразить модифицированное мнение о финансовой отчетности за текущий период[79];

(b) если аудитор получил аудиторские доказательства, свидетельствующие о наличии существенного искажения в финансовой отчетности за предыдущий период, в отношении которой ранее было выражено немодифицированное мнение, а сопоставимые показатели не были должным образом скорректированы или не была раскрыта надлежащая информация, то в заключении аудитора о финансовой отчетности текущего периода аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение в отношении включенных в нее сопоставимых показателей.

Сравнительная финансовая отчетность

9.7.5. В случае представления сравнительной финансовой отчетности в аудиторском мнении должен указываться каждый период, за который представлена данная финансовая отчетность и в отношении которого выражено аудиторское мнение.

9.7.6. В случае представления заключения аудитора о финансовой отчетности за предыдущий период в связи с аудитом текущего периода, если мнение аудитора в отношении такой финансовой отчетности за предыдущий период отличается от выраженного ранее мнения, аудитор должен раскрыть основные причины выражения мнения, отличающегося от предыдущего, в разделе «Прочие сведения».

9.8. Прочая информация

Прочая информация – финансовая или нефинансовая информация (отличная от финансовой отчетности и заключения аудитора об этой отчетности), включенная в годовой отчет организации.

9.8.1. Аудитор должен решить путем обсуждения с руководством, какой документ или совокупность документов входят в состав годового отчета, а также способ и сроки выпуска такого документа или таких документов, планируемые организацией.

9.8.2. Аудитор должен ознакомиться с другой информацией и:

(a) рассмотреть вопрос о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и финансовой отчетностью;

(b) вопрос о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и знаниями, полученными аудитором в процессе аудита.

9.8.3. В качестве основы для этого согласно пункта 9.8.2.(a) аудитор должен сравнить (чтобы оценить их соответствие) выбранные числовые показатели или другие элементы в составе прочей информации (представляющие собой аналог, обобщение или детализацию числовых показателей или других элементов финансовой отчетности) с такими числовыми показателями и другими элементами финансовой отчетности.

При оценке соответствия выбранных числовых показателей или других элементов в составе прочей информации данным финансовой отчетности аудитор не должен

[79] О влиянии на заключение аудитора см. часть 9, пункт 9.5.1.V.

сопоставлять все числовые показатели или другие элементы прочей информации, которые должны представлять собой аналог, обобщение или детализацию числовых показателей или других элементов финансовой отчетности, с такими числовыми показателями или другими элементами финансовой отчетности.

9.8.4. При ознакомлении с прочей информацией аудитор также должен быть внимателен к признакам того, что остальная часть прочей информации, которая не связана с финансовой отчетностью или сведениями аудитора, полученными в ходе аудита, представляется существенно искаженной.

9.8.5. Если аудитор выявил возможное существенное несоответствие (или ему стало известно, что прочая информация, возможно, существенно искажена), он должен обсудить этот вопрос с руководством и при необходимости провести другие процедуры, чтобы определить:

(a) имеет ли место существенное искажение прочей информации;

(b) имеет ли место существенное искажение финансовой отчетности;

(c) необходимо ли аудитору провести вновь изучение организации и ее окружения.

9.8.6. Если аудитор приходит к выводу о том, что имеет место существенное искажение прочей информации, он должен указать руководству на необходимость исправления прочей информации. Если руководство:

(a) соглашается внести исправление, аудитор должен установить, что исправление было внесено;

(b) отказывается внести исправление, аудитор должен довести этот вопрос до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, и предложить, чтобы исправление было внесено. Если исправление все еще не внесено, аудитор должен рассмотреть последствия этого для заключения аудитора как это предусмотрено в соответствии с таблицей E ниже или отказаться от задания, если это возможно.

9.8.7. Если аудитор получил некоторую или всю прочую информацию на дату заключения аудитора, он должен включить в заключение раздел «Прочая информация» в соответствии с таблицей E.

9.8.8. За исключением случаев, предусмотренных законом или нормативными актами, если аудитор отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности, заключение аудитора не должно включать раздел с прочей информацией.

9.8.9. Аудитор должен документировать процедуры, выполненные в отношении прочей информации, и окончательную версию прочей информации.

Таблица E: Раздел	**Местоположение**	**Заголовок должен включать**	**Содержание должно включать**
9.8.10. Раздел «Прочая информация»	Отдельный раздел заключения аудитора	«Прочая информация» или другое	(a) заявление о том, что руководство несет ответственность за прочую информацию;

		соответствующее название	(b) указание на прочую информацию, полученную аудитором до даты аудиторского заключения; (c) заявление о том, что мнение аудитора не распространяется на прочую информацию и, следовательно, аудитор не выражает (или не будет выражать) аудиторское мнение либо не формирует (или не будет формировать) вывода с обеспечением уверенности в какой-либо форме в отношении этой информации; (d) описание обязанностей аудитора по ознакомлению с прочей информацией, ее рассмотрению и выпуску заключения о такой прочей информации в соответствии с требованиями настоящего стандарта (e) если прочая информация была получена до даты аудиторского заключения: (i) заявление о том, что аудитор не выявил никаких фактов, которые необходимо отразить в заключении, или (ii) если аудитор пришел к выводу о том, что имеет место неисправленное существенное искажение прочей информации, заявление, описывающее это неисправленное существенное искажение прочей информации.

DRAFT

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

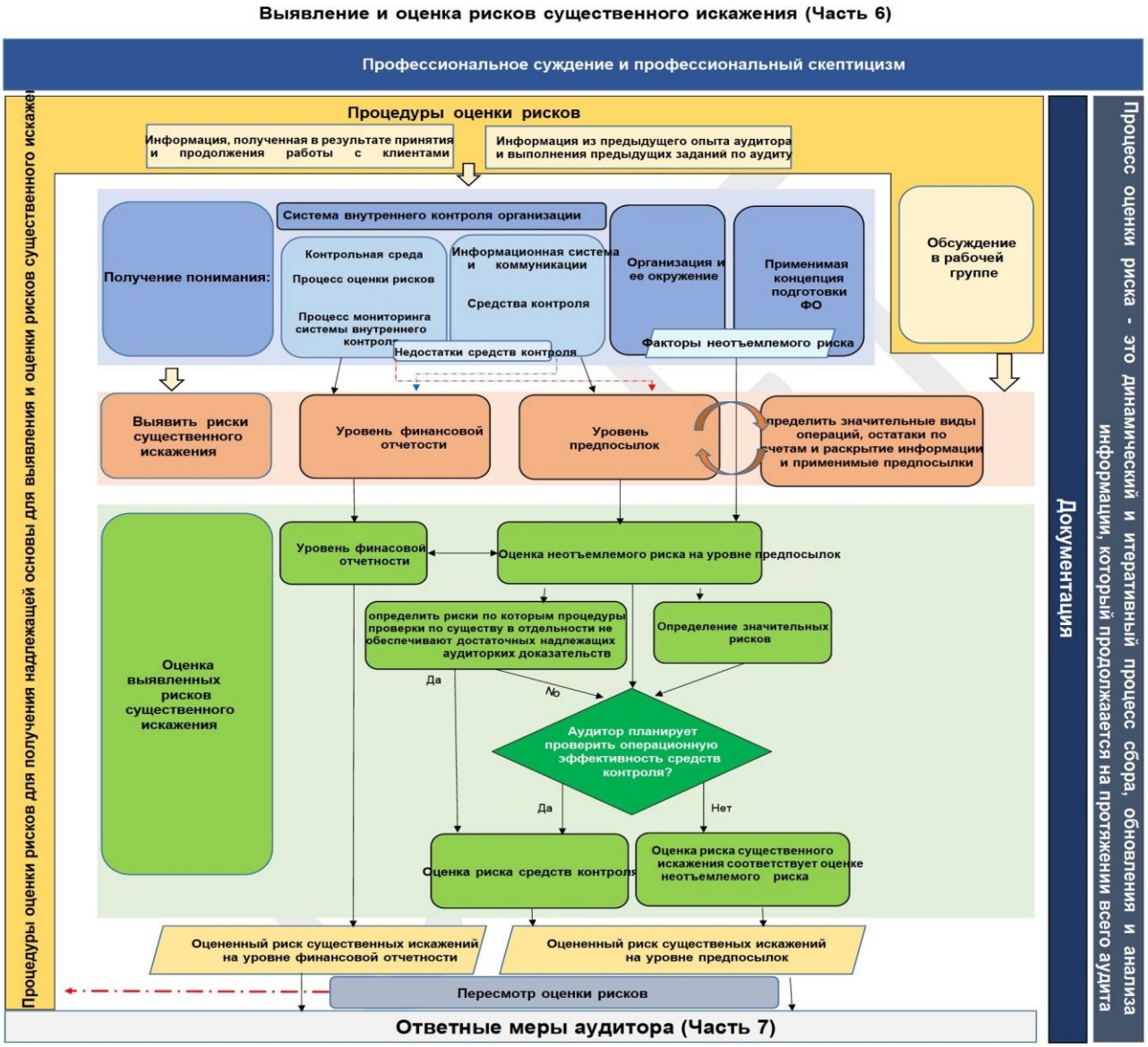
Словарь терминов

См. в предлагаемом Приложении 1 – Словарь терминов полный список определений.

DRAFT

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Выявление и оценка рисков существенного искажения (часть 6)



ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Факторы риска недобросовестных действий

Факторы риска недобросовестных действий, изложенные ниже, являются примерами факторов, с которыми могут столкнуться аудиторы во время аудита менее сложных организаций. Отдельно представлены примеры двух видов недобросовестных действий – недобросовестного составления финансовой отчетности и незаконного присвоения активов.

Факторы риска дополнительно классифицируются на основе трех условий, обычно присутствующих при возникновении существенных искажений по причине недобросовестных действий: (a) побуждение/давление, (b) возможность, (c) отношение/оправдание. Несмотря на то, что эти факторы риска охватывают широкий спектр ситуаций, они являются лишь примерами, и, следовательно, аудитор может выявить дополнительные или иные факторы риска. Не все из этих примеров будут актуальными во всех обстоятельствах, некоторые из них могут иметь большее или меньшее значение в организациях различного размера или с различными характеристиками собственности или спецификой деятельности. Кроме того, порядок следования приведенных примеров факторов риска не имеет целью отражение их относительной важности или частоты, с которой они встречаются.

Факторы риска, относящиеся к искажениям вследствие недобросовестного составления финансовой отчетности

Ниже приведены примеры факторов риска, относящихся к искажениям вследствие недобросовестного составления финансовой отчетности.

Побуждение/давление

Финансовая стабильность или прибыльность оказывается под угрозой таких условий операционной деятельности на уровне экономики, отрасли или организации, как следующие (или как указывающие на них следующие признаки):

- значительное снижение потребительского спроса и увеличение количества банкротств либо в отрасли, либо в экономике в целом;
- высокая степень конкуренции или насыщение рынка, сопровождающееся снижением прибыльности;
- операционные убытки, вызывающие угрозу банкротства или лишения права выкупа заложенных активов;
- повторяющиеся отрицательные денежные потоки от операций или неспособность генерировать денежные потоки от операций.

В силу приведенных ниже факторов существует чрезмерное давление на руководство по обеспечению соответствия ожиданиям сторонних лиц:

- давление с целью возобновления или получения дополнительного финансирования или выполнения требований по погашению долга или долговых ковенант и, следовательно, завышения показателей или положения, чтобы продемонстрировать прибыльность и жизнеспособность в отдаленной перспективе.
- давление с целью занижения доходов с целью уменьшения налоговых обязательств.

Возможность

Возможности для участия в недобросовестном составлении финансовой отчетности могут возникнуть в результате следующего:

- значительные операции со связанными сторонами, выходящие за рамки обычной деятельности, или со связанными сторонами, которые не подлежат аудиту или аудит которых проводится другой аудиторской организацией;
- надзор за деятельностью руководства неэффективен вследствие доминирования в руководстве одного лица или небольшой группы лиц (на предприятии, собственник которого не принимает участия в управлении) при отсутствии компенсирующих средств контроля.
- Недостаточность компонентов внутреннего контроля вследствие следующих обстоятельств:
  - ограниченное разделение обязанностей или мер по борьбе с недобросовестными действиями (например, такими как горячие линии по борьбе с недобросовестными действиями, функционирование внутреннего аудита);
  - недостаточный мониторинг средств контроля;
  - неэффективные учетные и информационные системы, включая ситуации наличия значительных недостатков в системе внутреннего контроля.

Отношение/оправдание

- Неэффективность руководства при распространении, внедрении, поддержке или обеспечении соблюдения ценностей или этических норм организации либо распространение неподобающих ценностей или этических норм;
- нежелание руководителя-собственника делать различие между личными сделками и операциями организации;
- конфликт между акционерами в организации закрытого типа;
- повторяющиеся попытки руководства обосновать сомнительные или непригодные методы учета соображениями существенности или необходимостью выживания организации;
- отношения между руководством и нынешним или предшествующим аудитором осложняются спорами, необоснованными требованиями к аудитору, ограничениями доступа к сотрудникам или информации или доминантным поведением руководства.

Факторы риска, вызванные искажениями вследствие неправомерного присвоения активов

Некоторые факторы риска, связанные с искажениями, возникающими в результате недобросовестной финансовой отчетности, могут также присутствовать, когда возникают искажения, возникающие в результате незаконного присвоения активов, что часто является обычными недобросовестными действиями в менее сложных организациях. Например, неэффективный мониторинг руководства и прочие недостатки в системе внутреннего контроля могут иметь место как при искажениях вследствие недобросовестности при подготовке финансовой отчетности, так и вследствие неправомерного присвоения активов. Ниже приведены примеры факторов риска, связанных с искажениями вследствие неправомерного присвоения активов.

Побуждение/давление

- Личные финансовые обязательства могут оказывать давление на руководство или работников, имеющих доступ к денежным средствам или иным активам, уязвимым для хищения, результатом чего может стать неправомерное присвоение этих активов.
- Враждебные отношения между организацией и работниками, имеющими доступ к денежным средствам или иным активам, уязвимым для хищения, могут мотивировать этих работников к неправомерному присвоению этих активов. Например:
- известные или ожидаемые в будущем увольнения работников;
- недавние или ожидаемые в будущем изменения в программах компенсационных выплат и вознаграждения работникам;

- повышение по службе, компенсация или иное поощрение, не соответствующее ожиданиям.

Возможности

Некоторые характерные черты или обстоятельства могут повышать уровень уязвимости активов для неправомерного присвоения:

- крупные суммы денежных средств на руках или в обработке;
- материальные ценности в запасах имеют малый размер, высокую ценность или пользуются высоким спросом;
- основные средства невелики по размеру, пользуются высоким спросом, лишены заметной маркировки организации-владельца.

Недостаточный внутренний контроль за активами может повысить уровень уязвимости этих активов для неправомерного присвоения. Например, неправомерное присвоение активов может происходить в следующих случаях:

- недостаточность разделения должностных обязанностей или проведения независимых проверок;
- неадекватность системы разрешений и авторизации проведения операций (например, в области закупок);
- ненадлежащее ведение учета или физические гарантии в отношении наличных средств, запасов или основных средств.
- недостаточность обязательных отпусков для работников, выполняющих ключевые контрольные функции;
- недостаточное понимание руководством информационных технологий.

Отношение/оправдание

- Пренебрежение необходимостью мониторинга или снижения рисков, относящихся к неправомерному присвоению активов.
- Пренебрежение внутренним контролем путем отмены существующих мер контроля или непринятия надлежащих мер по исправлению положения в связи с известными незаконными присвоениями, такими как мелкие кражи.
- Поведение, указывающее на неудовольствие или неудовлетворенность организацией или тем, как осуществляется взаимодействие с работниками.

DRAFT

ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Предпосылки

Предпосылки – заявления, сделанные в явной или иной форме, в отношении признания, оценки, представления и раскрытия информации в финансовой отчетности, которые являются неотъемлемой частью заявления руководства о том, что финансовая отчетность составлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Предпосылки используются аудитором для рассмотрения различных типов потенциальных искажений, которые могут возникнуть при выявлении, оценке рисков существенного искажения и принятии мер в ответ на выявленные риски.

При выявлении и оценке рисков существенного искажения аудитор менее сложных организаций (МСО) может использовать категории предпосылок, изложенные ниже, или может сформулировать их иначе при условии, что все аспекты, описанные ниже, были охвачены. Аудитор может принять решение использовать сочетание предпосылок в отношении видов операций и событий и соответствующего раскрытия информации с предпосылками в отношении остатков по счетам и соответствующего раскрытия информации.

Аудитор МСО может использовать следующие предпосылки при рассмотрении различных типов потенциальных искажений, которые могут возникнуть. Предпосылки могут относиться к следующим категориям:

предпосылки в отношении видов операций и событий, а также соответствующего раскрытия информации за аудируемый период:

- наличие – операции и события, отраженные в учете и раскрытые в отчетности, имели место, и данные операции и события имеют отношение к организации;
- полнота – все операции и события, которые должны быть учтены, были учтены, и всё соответствующее раскрытие информации, которое должно быть включено в финансовую отчетность, включено;
- точность – суммы и прочие данные, касающиеся учтенных операций и событий, отражены надлежащим образом, и соответствующее раскрытие информации правильно оценено и описано;
- своевременность признания – операции и события отражены в надлежащем отчетном периоде;
- классификация – операции и события отражены на надлежащих счетах;
- представление – операции и события должным образом сгруппированы или разгруппированы и ясно описаны, а соответствующее раскрытие информации является надлежащим и понятным в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности;

предпосылки в отношении остатков по счетам и соответствующего раскрытия информации на конец периода:

- существование – активы, обязательства и доли участия в капитале действительно существуют;

- права и обязанности – организация владеет правами на активы или контролирует их, а обязательства представляют собой законные обязательства организации;
- полнота – все активы, обязательства и доли участия в капитале, которые необходимо было учесть, учтены, и всё соответствующее раскрытие информации, которое должно быть включено в финансовую отчетность, включено;
- точность, оценка и распределение – активы, обязательства и доли участия в капитале включены в финансовую отчетность в соответствующих суммах, надлежащим образом отражены все соответствующие корректировки в связи с оценкой и распределением, и правильно оценено или описано соответствующее раскрытие информации;
- классификация – активы, обязательства и доли участия в капитале отражены на соответствующих счетах;
- представление – активы, обязательства и доли участия в капитале должным образом сгруппированы или разгруппированы и ясно описаны, и связанное раскрытие информации является уместным и понятным в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Примененные надлежащим образом предпосылки могут также быть использованы аудитором при рассмотрении различных видов искажений, которые гипотетически могут иметься в раскрытии информации, не относящемся напрямую к отраженным видам операций, событиям или остаткам по счетам.

DRAFT

ПРИЛОЖЕНИЕ 5

Пример письма-соглашения об условиях задания

Далее представлен пример письма-соглашения об условиях аудиторского задания для целей аудита финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности]. Данное письмо не имеет обязательной силы и предназначено только для применения в качестве руководства, которое может использоваться вместе с замечаниями, изложенными в настоящем стандарте. Его необходимо изменять в соответствии с конкретными требованиями и обстоятельствами. Оно составлено для аудита финансовой отчетности за один отчетный период и потребует адаптации в случае применения к повторным аудиторским заданиям (см. пункт 4.5.2 настоящего стандарта).

***

Надлежащему представителю руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, организации ABC[80]

[*Цель и объем аудита*]

Мы[81] были привлечены для проведения аудита финансовой отчетности организации ABC («Организация»), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики. Настоящим письмом мы рады подтвердить наше согласие принять задание и наше понимание данного аудиторского задания.

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений по причине недобросовестных действий или вследствие ошибок, и в выпуске заключения аудитора, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международным стандартом аудита финансовой отчетности менее сложных организаций (МСА для МСО), всегда может выявить имеющееся существенное искажение. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности.

[*Обязанности аудитора*]

Мы проведем наш аудит в соответствии с МСА для МСО. МСА для МСО требует, чтобы мы соблюдали этические требования. В рамках аудита, проводимого в соответствии с МСА для МСО,

[80] В письме должны быть указаны надлежащие адресаты и ссылки согласно обстоятельствам выполнения задания, включая указание на соответствующую юрисдикцию

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

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 по причине недобросовестных действий или вследствие 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; однако мы сообщим вам в письменной форме о любых существенных недостатках в системе внутреннего контроля, имеющих отношение к аудиту финансовой отчетности, которые мы выявили в ходе аудита;
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством и соответствующего раскрытия информации;
- делаем вывод о правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем 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 заключения аудитора. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- проводим оценку представления финансовой отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.

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

Наш аудит будет проводиться на том основании, что [руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление][82] признают и понимают свою ответственность:

[82] Используйте терминологию в соответствии с обстоятельствами.

(a) за подготовку и достоверное представления финансовой отчетности в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] [83];

(b) за такую систему внутреннего контроля, которую [руководство] считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений по причине недобросовестных действий или вследствие ошибок;

(c) за предоставление нам:

(i) доступа ко всей информации, о которой известно [руководству] и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например к данным бухгалтерского учета, документации и прочим сведениям;

(ii) дополнительной информации, которую мы можем запросить у [руководства] для целей аудита;

(iii) неограниченного доступа к сотрудникам организации, у которых мы считаем необходимым получить аудиторские доказательства.

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

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

[*Прочая значимая информация*]

[*Укажите прочую необходимую информацию, включая информацию о стоимости услуг, порядке выставления счетов и прочих специальных условиях, если применимо*.]

[Составление заключения]

[*Включить соответствующую ссылку на ожидаемую форму и содержание заключения аудитора, включая, если применимо, заключение по прочей информации*]

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

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

XYZ & Co

Получение и согласие подтверждается от имени Организации ABC

(подпись)
.....
Фамилия, имя, отчество и должность

[83] Или, если это уместно, «Для подготовки финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности]»

[Дата]

DRAFT

ПРИЛОЖЕНИЕ 6

Пример письма-представления руководства

Следующее иллюстративное письмо включает письмо-представление руководства, которое требуется в соответствии с частью 8.6 [проекта] МСА для МСО. В этом иллюстративном примере предполагается, что требование о получении письменного представления, касающегося непрерывности деятельности, не требуется; и что нет никаких исключений из состава запрошенных письменных заявлений. При наличии исключений потребовалось бы изменить заявления для отражения данных исключений.

[Фирменный бланк организации]

(Аудитору)

(Дата)

Настоящее письмо-представление руководства предоставляется в связи с проведением аудита финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20XX года, с целью выражения мнения о том, представлена ли финансовая отчетность достоверно и во всех существенных отношениях (или *дает ли она правдивое и достоверное представление*) в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].

Мы подтверждаем следующее:

Финансовая отчетность

- Мы выполнили свои обязанности, предусмотренные условиями аудиторского задания от [дата], в отношении подготовки финансовой отчетности в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности]; в частности, финансовая отчетность представлена достоверно (или дает правдивое и достоверное представление) в соответствии с данными стандартами.
- Методы, исходные данные и значимые допущения, использованные при расчете оценочных значений, и связанной с ними раскрываемой информацией, подходят для достижения признания, оценки или раскрытия, которые являются разумными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
- Взаимоотношения и операции со связанными сторонами были надлежащим образом отражены в учете и раскрыты в соответствии с требованиями [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].
- В отношении всех событий после отчетной даты, для которых в соответствии с требованиями [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] требуется корректировка или раскрытие информации, были сделаны необходимые корректировки или раскрыта необходимая информация.
- Последствия неисправленных искажений являются несущественными как в отдельности, так и в совокупности для финансовой отчетности в целом. Список неисправленных искажений прилагается к настоящему письму-представлению руководства

- Любые фактические или возможные судебные разбирательства и претензии, последствия которых следует учитывать при подготовке финансовой отчетности, учитываются и раскрываются в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
- [Любые другие вопросы, которые аудитор может счесть уместными.]

Предоставленная информация

- Мы предоставили вам:
  - доступ ко всей известной нам информации, относящейся к подготовке финансовой отчетности, такой как бухгалтерские записи, документация и прочие сведения;
  - дополнительную информацию, которую вы запросили у нас для целей проведения аудита;
  - неограниченную возможность взаимодействия с лицами внутри организации, от которых, как вы установили, вам необходимо получить аудиторские доказательства.
- Все операции были отражены в данных бухгалтерского учета и представлены в финансовой отчетности.
- Мы предоставили вам результаты нашей оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий
- Мы предоставили вам всю известную нам информацию о недобросовестных действиях (в том числе предполагаемых), которые имеют последствия для организации и в которые вовлечены следующие лица:
  - руководство;
  - сотрудники, осуществляющие важные функции в рамках системы внутреннего контроля;
  - прочие лица в случаях, когда недобросовестные действия могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность
- Мы раскрыли вам всю информацию в отношении любых заявлений о недобросовестных действиях (в том числе о предполагаемых недобросовестных действиях), оказывающих влияние на финансовую отчетность, которая была предоставлена нам действующими или бывшими сотрудниками, аналитиками, органами регулирования и другими лицами.
- Мы предоставили вам информацию обо всех известных нам случаях несоблюдения законов и нормативных актов, влияние которых может быть рассмотрено при подготовке финансовой отчетности.
- Мы раскрыли вам все известные фактические или возможные судебные разбирательства и претензии, последствия которых следует учитывать при подготовке финансовой отчетности.
- Мы раскрыли информацию о связанных сторонах организации, а также обо всех известных нам взаимоотношениях и операциях со связанными сторонами
- [Любые другие вопросы, которые аудитор может счесть необходимыми.]

DRAFT

[Должность] [Подпись]

DRAFT

СОГЛАСУЮЩИЕСЯ ПОПРАВКИ К ПРЕДИСЛОВИЮ К СБОРНИКУ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ УПРАВЛЕНИЮ КАЧЕСТВОМ, АУДИТА И ОБЗОРНЫХ ПРОВЕРОК, ПРОЧИХ ЗАДАНИЙ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ УВЕРЕННОСТЬ, И ЗАДАНИЙ ПО ОКАЗАНИЮ СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ

Ниже излагаются предлагаемые соответствующие поправки к предисловию к Сборнику международных стандартов управления качеством[84], аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг для целей введения нового стандарта аудита - предлагаемый Международный стандарт аудита (МСА) по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций (МСА для МСО).

Введение

1. Данное предисловие к Сборнику международных стандартов управления качеством, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг призвано способствовать пониманию области применения и сферы действия стандартов и документов, опубликованных Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, как это изложено в Общих положениях Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность.

2. Целью Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, является разработка системы международных стандартов и других документов, которая будет принята во всем мире. Члены Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, действуют в интересах общества в целом и бухгалтерской профессии в мировом масштабе. В результате позиция членов Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, по какому-либо вопросу может противоречить практике, принятой в их стране или организации, или позиции тех, кто выдвинул их кандидатуры на членство в Совете по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность.

Предисловие к стандартам и документы Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность

Официальные стандарты и документы Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность

3. Стандарты и документы Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, регулируют аудит и обзорные проверки, прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг, выполняемые в соответствии с международными стандартами. Они не имеют приоритета над местными законами или нормативными актами, которые регулируют аудит финансовой отчетности за прошедшие периоды или задания, обеспечивающие уверенность в отношении прочей информации, в какой-либо определенной стране и которые необходимо соблюдать в соответствии с национальными стандартами этой страны. В случае если требования местного законодательства или регулирования отличаются от требований стандартов Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, либо противоречат им в каком-либо вопросе, задание, выполняемое в соответствии с местными законами или нормативными актами, не будет автоматически соответствовать стандартам Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность. Профессиональный бухгалтер не должен заявлять о соответствии стандартам Совета по

[84] Это предисловие было обновлено, чтобы отразить соответствующие поправки, вытекающие из проектов IAASB по управлению качеством.

международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, за исключением тех случаев, когда он полностью выполняет требования всех стандартов Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, применимых к какому-либо конкретному заданию.

4. Официальные стандарты Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность – это международные стандарты, которые публикуются после завершения процедуры одобрения и выпуска стандартов, установленной Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность.

Область применения международных стандартов, опубликованных Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность

5. Международные стандарты аудита (МСА) должны применяться к аудиту финансовой информации прошедших периодов.

6. Международный стандарт аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций (МСА для МСО) может применяться при аудите финансовой отчетности менее сложной организации в соответствии с областью действия стандарта.

~~6~~7. Международные стандарты обзорных проверок (МСОП) должны применяться к обзорным проверкам финансовой информации прошедших периодов.

~~7~~8. Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ), должны применяться к заданиям, обеспечивающим уверенность, за исключением аудита или обзорных проверок финансовой информации прошедших периодов.

~~8~~9. Международные стандарты сопутствующих услуг (МССУ) должны применяться к заданиям по компиляции финансовой информации, заданиям по выполнению согласованных процедур и другим заданиям по оказанию сопутствующих услуг в соответствии с определениями Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность.

~~9~~10. МСА, МСА для МСО, МСОП, МСЗОУ и МССУ в совокупности именуются стандартами выполнения заданий, обеспечивающих уверенность Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность.

~~10~~11. Международные стандарты управления качеством (МСК) должны применяться в отношении всех услуг, на которые распространяется действие стандартов выполнения заданий Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность.

Международные стандарты аудита

~~11~~12. МСА предназначены для применения к аудиту финансовой отчетности, который проводится [85]независимым аудитором. В тех случаях, когда они применяются в ходе аудита иной финансовой информации прошедших периодов, их следует рассматривать с учетом специфики, продиктованной обстоятельствами конкретного задания. Область применения МСА описана в МСА 200.[86]

[85] Если нет иных указаний, термин «финансовая отчетность» означает финансовую отчетность, содержащую финансовую информацию о прошедших периодах.

[86] МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*.

Предлагаемый Международный стандарт аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций

13. МСА для МСО написаны в контексте проведения аудита финансовой отчетности менее сложной организации независимым аудитором. Область действия МСА для МСО изложена в предисловии и части А соответствующего стандарта.

Международные стандарты управления качеством

~~12~~14. Международные стандарты управления качеством предназначены для применения аудиторскими организациями в отношении всех предоставляемых ими услуг, подпадающих под определение стандартов выполнения заданий Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность. Область действия МСК изложена во введении к каждому МСК.

Другие международные стандарты

~~13~~15. Некоторые международные стандарты, указанные в пунктах 7~~6~~–9~~8~~, содержат: цели, требования, применение и другие пояснительные материалы, вводный материал и определения. Эти термины должны толковаться аналогично тому, как они разъясняются в контексте Международных стандартов аудита при аудите финансовой отчетности в соответствии с МСА 200.

~~14~~16. Другие международные стандарты, установленные в пунктах 7~~6~~– 9~~8~~ содержат основные принципы и обязательные процедуры (выделенные в тексте полужирным шрифтом и обозначенные словами «следует», «должны»), а также соответствующие указания в форме пояснительных и иных материалов, включая приложения. Основные принципы и обязательные процедуры должны истолковываться и применяться в контексте пояснительных и иных материалов, которые содержат указания по их применению. Поэтому необходимо изучить весь текст стандарта, чтобы понять и применять основные принципы и обязательные процедуры.

~~15~~17. Основные принципы и обязательные процедуры Стандарта должны применяться во всех случаях, когда они являются уместными в конкретных условиях задания. Однако в исключительных обстоятельствах профессиональный бухгалтер может счесть необходимым отступить от соответствующей обязательной процедуры, чтобы достичь цели такой процедуры. Когда возникает такая ситуация, профессиональный бухгалтер обязан задокументировать то, каким образом выполненные альтернативные процедуры достигают цели обязательной процедуры и причины такого отступления, если последние не являются очевидными. Необходимость отступления от соответствующей обязательной процедуры, с которой столкнулся профессиональный бухгалтер, может возникнуть лишь тогда, когда такая процедура оказалась бы неэффективной в конкретных обстоятельствах задания.

~~16~~18. Приложения, которые составляют часть руководства по применению, являются неотъемлемой частью стандарта. Цель и назначение приложений объясняются в основной части соответствующего стандарта или в названии самого приложения и во введении к нему.

Профессиональное суждение

~~17~~19. Характер международных стандартов требует, чтобы профессиональный бухгалтер использовал профессиональное суждение при их применении.

Область применения международных стандартов

~~18~~20. Сфера применения, дата вступления в силу и любые ограничения в применении какого-либо международного стандарта четко установлены в тексте стандарта. Если международный стандарт не содержит иных указаний, профессиональному бухгалтеру разрешается применять международный стандарт до даты вступления в силу, указанной в стандарте.

~~19~~21. Международные стандарты применяются к заданиям, выполняемым в государственном секторе. Дополнительные аспекты, характерные для организаций государственного сектора, в подобающих случаях включены в:

(a) в рамках международного стандарта в случае МСА, МСА для МСО и МСК; или

(b) раздел, касающийся особенностей применения в государственном секторе, расположенный в конце других международных стандартов.

Неофициальные материалы

~~20~~22. Неофициальные материалы включают Международные отчеты о практике применения, публикуемые Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, и материалы, публикуемые сотрудниками этого совета. Неофициальные материалы не являются частью международных стандартов, публикуемых Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность.

Международные отчеты о практике аудита

~~21~~23. Международные отчеты о практике аудита не содержат дополнительных требований для аудиторов, помимо содержащихся в Международных стандартах аудита, и не влияют на обязанность аудитора соблюдать все Международные стандарты аудита, действие которых распространяется на данный аудит. Международные отчеты о практике аудита предоставляют аудиторам практическую помощь Предполагается, что они должны распространяться организациями, отвечающими за разработку национальных стандартов, или использоваться при подготовке соответствующих материалов на национальном уровне. Кроме того, они предлагают материалы, которые могут использоваться аудиторскими организациями при разработке своих программ обучения и внутренних указаний.

~~22~~24. В зависимости от характера рассматриваемых вопросов Международный отчет о практике применения Международных стандартов аудита может помочь аудитору:

- в получении понимания обстоятельств, в которых организация осуществляет деятельность, и формировании суждений в отношении выявления и оценки рисков существенного искажения;
- в формировании суждений относительно ответных мер на оцененные риски, включая суждения в отношении процедур, которые необходимо выполнить в сложившихся обстоятельствах;
- в рассмотрении вопросов, связанных с отчетностью, включая формирование аудиторского мнения о финансовой отчетности и информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Международные отчеты о практике применения других международных стандартов

~~23~~25. Совет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, также может выпустить Международные отчеты о практике применения Международных стандартов обзорных проверок, Международные отчеты о практике применения Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, и Международные отчеты о практике применения Международных стандартов сопутствующих услуг с той же целью для МСОП, МСЗОУ и МССУ соответственно.

Публикации сотрудников Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность

~~24~~26. Публикации сотрудников Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, помогают повысить осведомленность практикующих специалистов о существенных новых или возникающих вопросах посредством ссылки на существующие требования и руководство по

применению или путем привлечения внимания к соответствующим документам и стандартам, публикуемым Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность.

Язык

~~25~~27. Единственным официальным текстом любого международного стандарта, выпущенного Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, международного отчета о практике применения, проекта, предлагаемого для обсуждения, или какого-либо другого издания считается текст, опубликованный Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность на английском языке.

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

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

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

Copyright © Июль 2021 года International Federation of Accountants (IFAC). Все права защищены. Разрешается делать копии этого документа для достижения максимального охвата и получения обратной связи при условии, что на каждой копии документа будет указываться следующая информация: *"Copyright © July 2021 by the International Federation of Accountants® or IFAC®. Все права защищены. Использовано с разрешения МФБ. Разрешается делать копии этого документа для достижения максимального охвата и получения обратной связи."*

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

По вопросам авторского права, товарных знаков и информации о разрешениях пожалуйста перейдите по ссылке http://www.ifac.org/about-ifac/translations-permissions или обращайтесь по электронному адресу permissions@ifac.org.

Настоящий проект *предлагаемого Международного стандарта аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций* (предлагаемый МСО для МСА), выпущенный International Auditing and Assurance Standards Board, опубликованный International Federation of Accountants в июле 2021 года на английском языке, переведен на русский язык Саморегулируемой организацией аудиторов Ассоциация «Содружество» в ноябре 2021 года и воспроизводятся с разрешения IFAC. Процесс перевода проекта *предлагаемого Международного стандарта аудита аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций* (предлагаемый МСО для МСА) был рассмотрен IFAC, и перевод был проведен в соответствии с «Заявлением о политике—политикой перевода публикаций International Federation of Accountants». Утвержденным текстом проекта *предлагаемого Международного стандарта аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций* (предлагаемый МСО для МСА) является текст, опубликованный IFAC на английском языке. IFAC не несет ответственности за точность и полноту перевода или за действия, которые могут возникнуть в результате этого.

Текст на английском языке - проект *предлагаемый Международный стандарт аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций* (предлагаемый МСО для МСА) © 2021, IFAC. Все права защищены.

Текст на русском языке - проект *предлагаемый Международный стандарт аудита по аудиту финансовой отчетности менее сложных организаций* (предлагаемый МСО для МСА) © 2021 год IFAC. Все права защищены.

Original title: *Exposure Draft, Proposed International Standard on Auditing of Financial Statements of Less Complex Entities" July 2021.*

Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

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