

Перевод документа Exposure Draft, proposed ISA 600 (Revised), *Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)* на русский язык выполнен специалистами Комитета по международным связям СРО ААС. Статус перевода: рабочий вариант (не является полностью отредактированным и полностью оформленным документом). Может быть применен исключительно в целях обеспечения участия в процессе разработки и обсуждения Exposure Draft, proposed ISA 600 (Revised).

**ПРОЕКТ МЕЖДУНАРОДНОГО СТАНДАРТА АУДИТА 600 (пересмотрен)**  
**«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ (ВКЛЮЧАЯ РАБОТУ АУДИТОРОВ КОМПОНЕНТОВ)»**

(Действителен для аудита финансовой отчетности за периоды,  
начинающиеся с или после [ДАТА])

**СОДЕРЖАНИЕ**

---

	Пункт
<b>Введение</b>	
Сфера применения настоящего стандарта .....	1–6
<b>Дата вступления в силу</b> .....	7
<b>Цели</b> .....	8
<b>Определения</b> .....	9–11
<b>Требования</b>	
Ответственность руководства за управление аудитом группы и обеспечение его высокого качества ....	12
Процедура принятия решения о начале и / или продолжении работы с клиентом .....	13–23
Понимание деятельности группы и ее окружения, применимой концепции финансовой отчетности и системы внутреннего контроля группы .....	24–28
Существенность .....	241–30
Выявление и оценка рисков существенных искажений .....	342
Принятие мер в ответ на оцененные риски существенных искажений .....	33–42
Двустороннее информационное взаимодействие между командой аудитора группы и аудитором компонента .....	43–46
События после отчетной даты .....	47–48
Оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств .....	49–51
Отчет аудитора .....	52
Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление группой .....	53–56
Документация.....	57

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

Сфера применения настоящего стандарта .....	A1–A10
Определения .....	A11–A18
Принятие и (или) продолжение отношений с клиентом .....	A21–A52
Понимание деятельности группы и ее окружения, применимой концепции финансовой отчетности и системы внутреннего контроля группы .....	A53–A72
Существенность .....	A73–A77
Выявление и оценка рисков существенных искажений .....	A78–A84
Принятие мер в ответ на оцененные риски существенных искажений .....	A85–A105
Двустороннее информационное взаимодействие между командой аудитора группы и аудитором компонента .....	A106–A113
События после отчетной даты .....	A114
Оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств .....	A115–A116
Отчет аудитора .....	A117–A118
Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление группы .....	A119–A123
Документация .....	A124–A130
Приложение 1: Вопросы, касающиеся вовлечения аудитора компонентов в аудит группы	
Приложение 2: Пример независимого аудиторского заключения, когда команда аудитора группы не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования мнения аудитора группы	
Приложение 3: Понимание системы внутреннего контроля группы	
Приложение 4: Примеры условий или событий, которые могут указывать на риски существенного искажения финансовой отчетности группы	

## Введение

### Сфера применения настоящего стандарта

1. Международные стандарты аудита (МСА) применяются к аудиту финансовой отчетности группы. В настоящем стандарте рассматриваются особенности аудита группы, особенно те случаи, когда к аудиту привлекаются аудиторы компонентов. Настоящий МСА содержит требования и рекомендации, касающиеся порядка применения к аудиту финансовой отчетности группы (аудиту группы) других соответствующих МСА либо более подробно разъясняющие порядок применения таких стандартов, в частности, проекта МСА 220 (пересмотрен)<sup>1</sup>, МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.)<sup>2</sup>, и МСА 330<sup>3</sup>. (см.: пункт А1 – А2).
2. Настоящий МСА применяется, когда аудитор был привлечен к аудиту финансовой отчетности группы. Финансовая отчетность группы, как следует из определения, включает финансовую информацию более чем одной организации или бизнес-единицы. Ключевым фактором при определении того, является ли финансовая отчетность финансовой отчетностью группы, является вопрос о том, была ли финансовая информация подготовлена в процессе консолидации, как это описано в пункте 11.
3. Группу можно разбить на компоненты различными способами. Например, группа может состоять из компонентов, определенных по географическому признаку, организационно-правовому признаку, исходя из бизнес- или экономических единиц (включая филиалы или подразделения) или исходя из видов хозяйственной деятельности, которые в настоящем МСА совокупно называются «организационными или бизнес-единицами». Команда аудитора группы может планировать и проводить аудит финансовой отчетности группы, исходя из организационных или бизнес-единиц, как их рассматривает руководство группы. Или же команда аудитора группы может решить, что для получения аудиторских доказательств действенным и более эффективным способом было бы спланировать и провести аудит группы, исходя из территориальных подразделений, функций или видов деятельности группы, которые не обязательно совпадают с тем, как руководство группы рассматривает организационные или бизнес-единицы, входящие в группу. В настоящем МСА термин «компонент» используется в контексте способа, которым команда аудитора группы структурирует группу в целях планирования и выполнения аудиторских процедур при аудите группы. (см. : пункт А3 – А6).
4. В настоящем МСА подчеркивается ответственность команды аудитора группы за получение достаточных надлежащих доказательств, чтобы обеспечить основу для формирования мнения о финансовой отчетности группы. В МСА также признается, что аудиторы компонентов могут участвовать и часто участвуют на всех этапах аудита группы, в частности, для оказания помощи команде аудитора группы в выявлении, оценке и реагировании на риски существенного искажения финансовой отчетности группы. Соответственно, настоящий МСА требует достаточного и надлежащего участия команды аудитора группы в работе аудиторов компонентов и подчеркивает важность двустороннего взаимодействия между командой аудитора группы и аудиторами компонентов. Кроме того, в настоящем МСА разъясняются вопросы, которые команда аудитора группы учитывает при определении характера, сроков и объема руководства и надзора за аудиторами компонентов и обзорной проверки их работы. (см.: пункты А7 – А8, Приложение 1)

<sup>1</sup> Проект МСА 220 (пересмотрен), *Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности*. Все ссылки на Проект МСА 220 (пересмотрен) относятся к версии, представленной в IAASB в марте 2020 г.

<sup>2</sup> МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.), *Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения*

<sup>3</sup> МСА 330, *Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски*

5. В соответствии с МСА 200,<sup>4</sup> аудиторская группа обязана планировать и проводить аудит группы, проявляя профессиональный скептицизм и применяя профессиональное суждение. Надлежащее проявление профессионального скептицизма может быть продемонстрировано командой аудитора группы своими действиями и при информационном взаимодействии с клиентом, в том числе посредством акцентирования внимания на важности проявления профессионального скептицизма каждым членом аудиторской группы в ходе выполнения задания по аудиту группы. К таким действиям и способам информационного взаимодействия могут относиться конкретные шаги, направленные на снижение риска того, что определенные аспекты работы могут поставить под угрозу надлежащее проявление профессионального скептицизма. (см.: пункт А9-А10).
6. Когда в настоящем МСА в явной форме предусмотрено, что определенное требование или определенная обязанность должны быть выполнены руководителем задания группы или командой аудитора группы, используется формулировка «руководитель задания группы должен...» или «команда аудитора группы должна...». В этих обстоятельствах для выполнения такого требования руководителю задания группы или команде аудитора группы может потребоваться получить информацию от фирмы или других членов аудиторской группы. Когда руководителю задания группы или команде аудитора группы разрешается поручить разработку или выполнение процедур, задач или действий другим соответствующим образом квалифицированным или опытным членам аудиторской группы, включая аудиторов компонентов, используется формулировка «руководитель задания группы должен взять на себя ответственность за... » или «команда аудитора группы должна взять на себя ответственность за... ». Тем не менее, руководитель задания группы остается в конечном счете ответственным и, следовательно, отвечающим за соблюдение требований настоящего МСА.

### **Дата вступления в силу**

7. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности группы за периоды, начинающиеся 15 декабря 20XX года или после этой даты.

### **Цели**

8. Цели аудитора состоят в том, чтобы:
  - (a) при рассмотрении вопроса принятия решения о начале и / или продолжении задания по аудиту группы, определить, можно ли обоснованно ожидать, что будут получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, которые послужат основой для формирования мнения о финансовой отчетности группы;
  - (b) выявлять и оценивать риски существенного искажениями финансовой отчетности группы, планировать и выполнять дальнейшие аудиторские процедуры для надлежащего реагирования на эти оцененные риски;
  - (c) быть достаточно и надлежащим образом вовлеченным в работу аудиторов компонентов на всем протяжении задания по аудиту группы, включая четкое информирование об объеме и сроках их работы, а также оценку результатов этой работы, и
  - (d) оценить, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства в результате выполненных аудиторских процедур, в том числе – в отношении работы, выполненной аудиторами компонентов, в качестве основы для формирования мнения о финансовой отчетности группы.

<sup>4</sup> МСА 200, *Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита*, пункты 15-16 и А20-А24,

## Определения

9. Для целей международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (a) Риск агрегирования – вероятность того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений превышает уровень существенности для финансовой отчетности в целом. (см.: пункт A11)
  - (b) Компонент – территориальное подразделение, функция или деятельность (или комбинация территориальных подразделений, функций или деятельности), определенное(-ая) командой аудитора группы для целей планирования и выполнения аудиторских процедур при аудите группы. (см.: пункт A12)
  - (c) Аудитор компонента – аудитор, который по поручению команды аудитора группы выполняет аудиторские процедуры, связанные с компонентом, для целей аудита группы. Аудитор компонента является частью аудиторской группы.<sup>5</sup> (см.: пункты A13–A14)
  - (d) Руководство компонента – руководство, ответственное за подготовку финансовой информации компонента. (см.: пункт A15)
  - (e) Существенность, установленная для выполнения аудиторских процедур компонента – Сумма, установленная командой аудитора группы с целью уменьшения риска агрегирования до приемлемо низкого уровня при планировании и выполнении аудиторских процедур в отношении компонента.
  - (f) Группа - отчитывающаяся организация, для которой осуществляется подготовка финансовой отчетности группы.
  - (g) Аудит группы – аудит финансовой отчетности группы.
  - (h) Мнение аудитора группы – мнение аудитора в отношении финансовой отчетности группы.
  - (i) Руководитель задания по аудиту группы – руководитель задания<sup>6</sup>, ответственный за аудит группы.
  - (j) Команда аудитора группы – руководитель задания группы и другие члены аудиторской группы, которые несут ответственность за:
    - (i) Разработку общей стратегии аудита группы и плана аудита;
    - (ii) Руководство и контроль за аудиторами компонентов, за проверку их работы;
    - (iii) Оценку выводов, сделанных на основе аудиторских доказательств, полученных в качестве основы для формирования мнения о финансовой отчетности группы.
  - (k) Финансовая отчетность группы - финансовая отчетность, которая включает финансовую информацию более чем одной организационной или бизнес-единицы в процессе консолидации.
  - (l) Руководство группы – Руководство, ответственное за подготовку финансовой отчетности группы.
  - (m) Существенность, установленная для выполнения аудиторских процедур по консолидированной финансовой отчетности – Существенность для выполнения аудиторских процедур<sup>7</sup> в отношении финансовой отчетности группы в целом, как определено командой аудитора группы.

<sup>5</sup> Проект МСА 220 (пересмотрен), пункт 10(d)

<sup>6</sup> Проект МСА 220 (пересмотрен), пункт 10(a)

<sup>7</sup> МСА 320, *Существенность статей отчетности при планировании и проведении аудита*, пункт 11

10. При ссылке на «применимую концепцию подготовки финансовой отчетности» в настоящем МСА имеется в виду концепция подготовки финансовой отчетности, которая применяется к финансовой отчетности группы.
11. При ссылке на «процесс консолидации» в настоящем МСА имеется в виду признание, оценка, представление и раскрытие финансовой информации организационных или бизнес-единиц в финансовой отчетности группы, в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, посредством: (см.: пункт A16, A18)
  - (a) консолидации, пропорциональной консолидации или использования метода долевого участия;
  - (b) агрегирования финансовой информации филиалов или подразделений; или (см.: пункт A17)
  - (c) представления в комбинированной финансовой отчетности сводной финансовой информации организационных или бизнес-единиц, не имеющих материнской организации, но находящихся под общим контролем.

## **Требования**

### **Ответственность руководства за управление аудитом группы и обеспечение его высокого качества**

12. При применении предлагаемого МСА 220 (пересмотрен),<sup>8</sup> руководитель задания группы должен быть достаточным и надлежащим образом вовлечен на протяжении всего задания по аудиту группы, включая работу аудиторов компонентов, с тем чтобы руководитель задания группы имел основание для определения того, являются ли сделанные значимые суждения и выводы надлежащими с учетом характера и обстоятельств задания по аудиту группы. (см.: пункт A19–A20)

### **Процедура принятия решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом**

13. Руководитель задания группы должен определить, можно ли обоснованно ожидать, что будут получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, которые послужат основой для формирования мнения о финансовой отчетности группы. Для этой цели команда аудитора группы должна получить понимание деятельности группы, достаточное для выявления компонентов, и принять предварительное решение о том, следует ли привлекать к сотрудничеству аудиторов компонентов (см.: пункт A21–A24)
14. Если после принятия решения о начале или продолжении работы по заданию по аудиту группы руководитель задания группы приходит к выводу, что достаточные надлежащие аудиторские доказательства не могут быть получены, руководитель задания группы должен рассмотреть возможные последствия такого вывода для аудита группы (см.: пункт A25)

<sup>8</sup> Проект МСА 220 (пересмотрен), пункт 13

## Условия выполнения задания

15. При применении МСА 210,<sup>9</sup> команда аудитора группы должна получить согласие руководства группы на то, что оно признает и понимает свою ответственность за предоставление аудиторской группе (см.: пункт А26)
- (а) доступа ко всей информации, о которой известно руководству группы, имеющей отношение к подготовке финансовой отчетности группы, например, к записям, документации и другим вопросам;
  - (б) дополнительной информации, которую аудиторская группа может запросить у руководства группы и руководства компонента для целей аудита группы; и
  - (с) неограниченного доступа к лицам в группе, от которых аудиторская группа считает необходимым получить аудиторские доказательства.

### *Ограничения доступа вне контроля руководства группы*

16. Если руководитель задания группы приходит к выводу, что руководство группы не может предоставить аудиторской группе доступ к информации или неограниченный доступ к лицам в группе из-за ограничений, которые находятся вне контроля руководства группы, руководитель задания группы должен рассмотреть возможные последствия этого для аудита группы (см.: пункт А27–А32)

### *Ограничения доступа, установленные руководством группы*

17. Если руководитель задания группы заключает, что:
- (а) команда аудитора группы не сможет получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств из-за ограничений, введенных руководством группы, и
  - (б) возможное влияние этого ограничения приведет к отказу от выражения мнения о финансовой отчетности группы, то
- руководитель задания группы должен:
- (i) в случае получения нового задания – отказаться от него, а в случае продолжения работы с клиентом – прекратить работу по этому заданию, если такое прекращение возможно в соответствии с применимыми законами или нормативными актами, или
  - (ii) в тех случаях, когда законы или нормативный акт запрещают аудитору отказываться от задания, или когда прекращение работ по заданию невозможно по иным причинам – после проведения аудита финансовой отчетности группы в максимально возможном объеме отказаться от выражения мнения в отношении финансовой отчетности группы (см.: пункты А31–А33)

### *Вопросы, связанные с привлечением аудиторов компонентов*

18. При применении предлагаемого МСА 220 (пересмотрен)<sup>10</sup> руководитель задания группы должен оценить, сможет ли команда аудитора группы участвовать в работе аудитора компонента в том объеме, в каком это необходимо для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. (см.: пункт А34)
19. В рамках оценки согласно пункту 18 команда аудитора группы должна запросить аудитора компонента подтвердить, что аудитор компонента будет сотрудничать с командой аудитора группы. (см.: пункт А35)

<sup>9</sup> МСА 210, *Согласование условий заданий по аудиту*, пункты 6(b) и 8(b)

<sup>10</sup> Проект МСА 220 (пересмотрен), пункт 13

Соответствующие этические требования, в том числе связанные с независимостью

20. При применении предлагаемого МСА 220 (пересмотрен)<sup>11</sup> руководитель задания группы должен нести ответственность за (см.: пункт А36–А39, А111)
- (a) определение того, были ли аудиторы компонентов ознакомлены с соответствующими этическими требованиями, которые применимы с учетом характера и обстоятельств задания по аудиту группы;
  - (b) получение понимания того, понимают и соблюдают ли аудиторы компонентов этические требования, имеющие отношение к заданию по аудиту группы, в частности, являются ли такие аудиторы независимыми, и
  - (c) получение от аудиторов компонентов еще до даты ознакомления с аудиторским заключением подтверждения того, что этические требования, имеющие отношение к заданию по аудиту группы, включая те, которые касаются их независимости, были соблюдены.

#### Ресурсы задания

21. При применении предлагаемого МСА 220 (пересмотрен)<sup>12</sup> руководитель задания группы должен (см.: пункт А40)
- (a) определить, что аудиторы компонентов обладают соответствующими компетенциями и возможностями, включая достаточное время для выполнения назначенных аудиторских процедур на компоненте; и (см.: пункт А41–А45)
  - (b) после предоставления информации о результатах мониторинга и восстановления или внешней инспекции в отношении фирмы аудитора компонента, определить значимость такой информации для аудита группы и определить ее влияние на аудит группы. (см.: пункт А46)
22. Если руководитель задания группы имеет серьезные опасения по какому-либо из вопросов, перечисленных в пунктах 18–21, в том числе, если аудитор компонента не соответствует требованиям независимости, касающихся аудита группы, команда аудитора группы должна получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, связанные с работой, которую необходимо выполнить на компоненте, без привлечения аудитора компонента (см.: пункт А47–А48)

#### Выполнение задания

23. При применении предлагаемого МСА 220 (пересмотрен)<sup>13</sup> руководитель задания группы должен взять на себя ответственность за характер, сроки и объем руководства и контроля за аудиторами компонентов и проверку их работы. При этом руководитель задания группы учитывает: (см.: пункт А49–А52)
- (a) Области повышенной оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности группы или те, где был выявлен значительный риск; и
  - (b) Области финансовой отчетности группы, которые требуют применения значительных суждений.

<sup>11</sup> Проект МСА 220 (пересмотрен), пункты 16-17 и 21

<sup>12</sup> Проект МСА 220 (пересмотрен), пункты 25-26

<sup>13</sup> Проект МСА 220 (пересмотрен), пункт 29



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

24. При применении МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.)<sup>14</sup> команда аудитора группы берет на себя ответственность за понимание следующего: (см.: пункт А53–А55, А69–А70)
- (a) Группы и ее окружения, включая: (см.: пункт А56–А58)
    - (i) организационную структуру группы и ее бизнес-модель, в том числе:
      - a. места, в которых группа осуществляет свои операции или ведет деятельность;
      - b. характер и направления деятельности группы и степень их сходства; и
      - c. степень использования информационных технологий в бизнес-модели группы; и
    - (ii) характер и степень мер, используемых внутри страны и за ее пределами для оценки финансовых результатов деятельности организаций или бизнес-единиц группы;
  - (b) применимую концепцию финансовой отчетности, в том числе согласованность политики и практики учета в рамках группы; и
  - (c) систему внутреннего контроля в группе, включая:
    - (i) характер и степень общности мер контроля; (см.: пункт А59–А63)
    - (ii) централизует ли (и если да, то как) группа свою деятельность, относящуюся к финансовой отчетности; (см.: пункт А64–А65)
    - (iii) процесс консолидации, используемый группой, включая субконсолидации, если таковые имеются, и корректировки консолидации; и
    - (iv) каким образом руководство группы ведет обмен информацией по важным вопросам реализации функций финансовой отчетности и связанных с этим обязанностей по финансовой отчетности в информационной системе и других компонентах системы внутреннего контроля. (см.: пункт А66–А68)

### *Соображения относительно привлечения аудиторов компонентов*

25. Когда команда аудитора группы поручает разработку и выполнение процедур оценки риска аудитору компонентов, команда аудитора группы должна учитывать результаты этих процедур при выполнении требования пункта 32. (см.: пункт А71)
26. Когда действует пункт 25, команда аудитора группы должна взаимодействовать с аудиторами компонентов по вопросам, связанным с финансовой информацией о компонентах, которые могут иметь отношение к выявлению и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности групп.

<sup>14</sup> МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.), пункт 19

27. При применении МСА 550,<sup>15</sup> команда аудитора группы должна взаимодействовать с аудиторами компонентов относительно связанных сторон или транзакций, определенных руководством группы, и любых других связанных сторон, имеющих отношение к работе аудиторов компонентов, о которых знает команда аудитора группы. (см.: пункт А72)
28. При применении МСА 570 (пересмотрен)<sup>16</sup> команда аудитора группы должна:
- (a) обсудить с аудиторами компонентов любые события или условия, определенные руководством группы или командой аудитора группы, которые имеют отношение к работе аудиторов компонентов и могут вызвать серьезные сомнения в способности группы продолжать свою деятельность в непрерывном режиме.
  - (b) сообщить аудиторам компонентов о любых событиях или условиях, выявленных аудитором компонента, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности организации группы продолжать свою деятельность.

### **Существенность**

29. При применении МСА 320<sup>17</sup> и МСА 450<sup>18</sup>, когда классы операций, остатки на счетах или раскрытия в финансовой отчетности группах дезагрегированы по компонентам для целей планирования и выполнения аудиторской процедуры, команда аудитора группы должна определить:
- (a) Существенность компонента для выполнения аудиторских процедур. Для устранения риска агрегирования величина такой существенности должна быть ниже, чем для группы. (см.: пункт А73–А76)
  - (b) Порог, выше которого искажения, указанные в финансовой информации компонента, должны сообщаться команде аудита группы. Такой порог не должен превышать сумму, которая считается явно тривиальной для финансовой отчетности группы. (см.: пункт А77)

### *Соображения относительно привлечения аудиторов компонентов*

30. Команда аудитора группы должны сообщить аудитору компонента суммы, определенные в соответствии с пунктом 29.

<sup>15</sup> МСА 550, *Связанные стороны*, пункт 17

<sup>16</sup> МСА 570 (пересмотрен), *Действующее предприятие*

<sup>17</sup> МСА 320, пункт 11

<sup>18</sup> МСА 450, *Оценка искажений, выявленных в ходе аудита*, пункт 5

## **Выявление и оценка рисков существенного искажения**

31. При применении МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.)<sup>19</sup> на основе понимания, полученного в результате выполнения пункта 24, команда аудитора группы берет на себя ответственность за выявление и оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности группы. (см.: пункт A78–A81)

### *Соображения относительно привлечения аудиторов компонентов*

32. Когда команда аудитора группы привлекает аудиторов компонентов к процедурам оценки рисков, как описано в пункте 25 или к идентификации и оценке рисков, связанных с существенными искажениями финансовой отчетности группы, команда аудитора группы должна учитывать результаты работы аудиторов компонентов чтобы определить, обеспечивают ли они соответствующую основу для выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности группы. (см.: пункты A82–A84)

## **Принятие мер в ответ на оцененные риски существенных искажений**

33. При применении МСА 330<sup>20</sup> команда аудитора группы несет ответственность за характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур, которые должны быть выполнены. (см.: пункт A85–A93)

### *Процесс консолидации*

34. Команды аудиторов групп несут ответственность за разработку и выполнение дальнейших аудиторских процедур для реагирования на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности групп, возникающие в процессе консолидации. Они должны включать:

- (a) Оценка того, были ли все организации и бизнес-единицы включены в финансовую отчетность группы, как того требует применимая концепция финансовой отчетности, и, в случае применимости, учтены ли они для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур по субконсолидациям (см.: пункт A94)
- (b) Оценка целесообразности, полноты и точности консолидации, корректировки и реклассификации (см.: пункт A95)

35. Если финансовая информация организации или бизнес-единицы не была подготовлена в соответствии с положениями той же учетной политики, которая применялась к финансовой отчетности группы, команда аудитора группы должна оценить, была ли финансовая информация надлежащим образом скорректирована в целях подготовки и представления финансовой отчетности группы.

<sup>19</sup> МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.), пункты 28-29

<sup>20</sup> МСА 330, пункты 6-7

36. Если финансовая отчетность группы включает финансовую отчетность организации или бизнес-единицы, период окончания финансовой отчетности которой отличается от такого периода для группы, команда аудитора группы берет на себя ответственность за оценку того, были ли внесены соответствующие корректировки в эту финансовую отчетность в соответствии с применимой концепцией финансовой отчетности.

Если финансовая отчетность группы включает финансовую отчетность организации или бизнес-единицы, период окончания финансовой отчетности которой отличается от такого периода для группы, команда аудитора группы берет на себя ответственность за оценку того, были ли внесены соответствующие корректировки в эту финансовую отчетность в соответствии с применимой концепцией финансовой отчетности.

#### *Соображения относительно привлечения аудиторов компонентов*

37. Когда команда аудитора группы поручает разработку и выполнение дальнейших аудиторских процедур аудиторам компонентов, команда аудитора группы должна обсудить с аудиторами компонентов те вопросы, которые имеют отношение к выработке ответов на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы. (см.: пункт A96–A101)
38. В областях более высокой оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности группы, включая те значительные риски, для которых аудитор компонента определяет дальнейшие аудиторские процедуры, подлежащие выполнению, команда аудитора группы должна оценить целесообразность таких дальнейших аудиторских процедур.
39. В соответствии с пунктом 23, команда аудитора группы определяет характер и степень руководства работой аудиторов компонентов, надзора за ней и обзорной проверки их работы когда аудиторы компонентов выполняют дальнейшие аудиторские процедуры по процессу консолидации, в том числе по субконсолидациям. (см.: пункт A102)
40. Команда аудитора группы должна определить, является ли финансовая информация, указанная в сообщении аудитора компонента (см. Пункт 44 (а)), финансовой информацией, которая включена в финансовую отчетность группы.
41. Команда аудитора группы должна поручить аудитору компонента своевременно сообщать о:
- (a) связанных сторонах, ранее не определенных руководством группы или командой аудиторов группы;
  - (b) событиях или условиях, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности организации группы продолжать свою деятельность.

#### *Использование аудиторских доказательств из аудита, проведенного для другой цели*

42. Если был проведен аудит финансовой отчетности организации или бизнес-единицы, являющейся частью группы, такой аудиторский отчет был выпущен по законодательным, нормативным или иным причинам, а команда аудитора группы планирует использовать его в качестве аудиторских доказательств при аудите группы, команда аудитора группы должна оценить: (см.: пункт A103–A104)
- (a) являются ли проведенные аудиторские процедуры надлежащим ответом на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы;
  - (b) подходит ли существенность выполнения аудиторских процедур, использованных в ходе такого аудита, для целей аудита группы; и
  - (c) выполнены ли другие соответствующие требования настоящего МСА в отношении использования работы аудитора компонента, включая требования пунктов 20–22. (см.:

**Двустороннее информационное взаимодействие между командой аудитора группы и аудитором компонента**

43. Команда аудитора группы должна взаимодействовать с аудитором компонентов по вопросам их обязанностей и ожиданий команды аудиторов группы. Такое взаимодействие должно проходить в соответствующие моменты времени на протяжении всего аудита группы и отражать участие аудитора компонента в различных этапах аудита группы. (см.: пункт А106–А111)
44. Команда аудитора группы должны запросить аудитора компонента сообщить о вопросах, которые касаются заключения команды аудиторов группы по аудиту группы. Такое сообщение должно включать:
- (a) идентификацию финансовой информации, выполнения аудиторских процедур по которой запросили у аудитора компонента;
  - (b) информацию о случаях несоблюдения законов или правил;
  - (c) неисправленные искажения финансовой информации, по которым аудитор компонента выполнил дальнейшие аудиторские процедуры, и которые превышают пороговое значение, задаваемое командой аудиторов группы, в соответствии с пунктом 30;
  - (d) указания на возможную предвзятость руководства группы;
  - (e) описание любых недостатков в системе внутреннего контроля, выявленных в связи с проведенными аудиторскими процедурами;
  - (f) важные вопросы, о которых аудитор компонента сообщил или предполагает сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление компонентом, включая недобросовестные действия или подозрения в недобросовестных действиях с участием руководства компонента, сотрудников, которые играют значительную роль в системе внутреннего контроля группы на уровне компонента, или других, где недобросовестные действия привели к существенному искажению финансовой информации о компоненте; (см.: пункт А112)
  - (d) любые другие вопросы, которые могут иметь отношение к аудиту группы, или на которые аудитор компонента желает обратить внимание команды аудиторов группы, включая расхождения, отмеченные в письменном представлении, которое аудитор компонента запросил у руководства компонента; и
  - (e) Общие заключения, выводы или мнение аудитора компонента.
45. Команда аудитора группы должна:
- (a) при необходимости обсуждать важные вопросы, связанные с сообщениями от аудитора компонента;
  - (b) определить, необходимо ли – и если да, то в какой степени – проводить обзорную проверку частей аудиторской документации аудитора компонента; и (см.: пункт А113)
  - (c) оценить, является ли информационное взаимодействие с аудиторами компонентов адекватным для целей команды аудиторов группы.
46. Если команда аудитора группы определяет, что сообщения аудиторов компонентов не

соответствуют целям команды аудиторов группы, команда аудитора группы должна рассмотреть вопрос о том, можно ли получить дополнительную информацию от аудиторов компонентов или из других источников. Если такая информация не может быть получена из других источников, команда аудитора группы должна рассмотреть последствия такой невозможности для аудита группы в соответствии с пунктом 49.

### **События после отчетной даты**

47. При применении МСА 560<sup>21</sup> команда аудитора группы должна нести ответственность за выполнение процедур, предназначенных для выявления событий, которые могут потребовать корректировки или раскрытия в финансовой отчетности группы, включая, при необходимости, запрос аудиторов компонентов на выполнение процедур по событиям, которые имели место между датой финансовой информации о компонентах и датой аудиторского заключения по финансовой отчетности группы. (см.: пункт А114)

#### *Соображения относительно привлечения аудиторов компонентов*

48. Команда аудитора группы должна указать аудиторам компонентов на необходимость уведомлять команду аудиторов группы, если им станет известно о событиях после отчетной даты, которые могут потребовать корректировки или раскрытия в финансовой отчетности группы. (см.: пункт А114)

### **Оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств**

49. При применении МСА 330<sup>22</sup> команда аудитора группы должна оценить, были ли получены в результате выполненных аудиторских процедур достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, в том числе, в отношении работы, выполненной аудиторами компонентов, на которой основано мнение по аудиту группы. (см.: пункт А115)

#### *Оценка влияния на мнение аудитора группы*

50. Руководитель аудита группы должен оценить влияние любых неисправленных искажений (выявленных командой аудиторов группы или сообщенных аудиторами компонентов) и любых случаев, когда не удалось получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на мнение аудитора группы. (см.: пункт А116)

#### *Соображения относительно привлечения аудиторов компонентов*

51. Если команда аудитора группы заключает, что работа аудитора компонента недостаточна, команда аудитора группы определяет, какие дополнительные аудиторские процедуры должны выполняться, и должны ли они выполняться аудитором компонента или командой аудиторов группы.

### **Отчет аудитора**

52. Аудиторское заключение по финансовой отчетности группы не должно ссылаться на аудитора компонента, если только такая ссылка не требуется в соответствии с законодательством или нормативными актами. Если такая ссылка требуется в соответствии с законодательством или нормативными актами, в отчете аудитора должно быть указано, что эта ссылка не снижает ответственности руководителя аудита группы или группы руководителя аудита за мнение аудитора группы. (см.: пункт А117–А118)

<sup>21</sup> МСА 560, *События после отчетной даты*, пункт 7

<sup>22</sup> МСА 330, пункт 26

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

53. Команда аудитора группы должна определить, какие выявленные недостатки в системе группы системы внутреннего контроля сообщаются лицам, отвечающим за корпоративное управление группой и руководство группы в соответствии с МСА 265.<sup>23</sup> При принятии этого решения команда аудитора группы должна учитывать недостатки в системе внутреннего контроля, которые были определены командой аудитора группы и которые были сообщены команде аудита группы аудитором компонентов. (см.: пункт A119)

#### *Информационное взаимодействие с руководством группы*

54. Если недобросовестные действия были выявлены командой аудиторов группы или доведены до ее сведения аудитором компонента (см. пункт 44 (f)). или если имеется информация, указывающая на возможность недобросовестных действий, команда аудитора группы должна своевременно сообщить об этом руководству группы соответствующего уровня, чтобы проинформировать лиц, непосредственно ответственных в рамках своих обязанностей за предотвращение и выявление недобросовестных действий. (см.: пункт A120)
55. Аудитор компонента может быть обязан в соответствии с законодательством, нормативными актами или в силу других причин выразить мнение аудитора в отношении финансовой отчетности компонента. В этом случае команда аудитора группы должна попросить руководство группы информировать руководство компонента о любом вопросе, о котором стало известно команде аудитора группы, и который может иметь значение для финансовой отчетности компонента, но о котором руководству компонента может быть неизвестно. Если руководство группы отказывается информировать руководство компонента о данном вопросе, команда аудитора группы должна обсудить его с лицами, отвечающими за корпоративное управление группой. Если вопрос остается нерешенным, команда аудитора группы с учетом всех правовых соображений и профессиональных вопросов конфиденциальности должна рассмотреть вопрос о том, не следует ли рекомендовать аудитору компонента не предоставлять аудиторское заключение о финансовой отчетности компонента до тех пор, пока вопрос не будет решен. (см.: пункт A121)

#### *Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление группой*

56. Команда аудитора группы должна информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о следующих вопросах в дополнение к тем, которые регулируются МСА 260 (пересмотрен)<sup>24</sup> и другими МСА: (см.: пункт A122)
- (a) Обзор работы, которая должна быть выполнена в организациях и бизнес-единицах, входящих в группу, и характер запланированного участия команды аудиторов группы в работе, которую должен выполнять аудитор компонента. (см.: пункт A123)
  - (b) Случаи, когда оценка работы аудитора компонента, выполненная командой аудиторов группы, вызвала обеспокоенность качеством работы данного аудитора, и как команда аудитора группы среагировала на такую обеспокоенность.

<sup>23</sup> МСА 265, Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля

<sup>24</sup> МСА 260 (пересмотрен), Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление



- (с) Любые ограничения, связанные с проведением аудита группы, например в тех случаях, когда доступ команды по аудиту группы к людям или информации может быть ограничен.
- (d) Недобросовестные действия или подозрения на недобросовестные действия с участием руководства группы, руководства компонента, сотрудников, выполняющих важные функции в отношении средств контроля на уровне группы, или прочих лиц в тех случаях, когда эти недобросовестные действия привели к существенному искажению финансовой отчетности группы.

## Документация

57. При использовании МСА 230<sup>25</sup> команда аудитора группы должна отражать в аудиторской документации следующие вопросы: (см.: пункт А124, А129–А130)

- (a) Существенные вопросы, связанные с ограничениями доступа к людям или информации, которые рассматривались до принятия решения о принятии или продолжении задания, или возникшие после такого принятия или продолжения, и способы решения таких вопросов.
- (b) Определение командой аудиторов группы компонентов для целей планирования и проведения аудита группы.
- (с) Определение существенности компонента для выполнения аудиторских процедур и порогового значения для передачи искажений в финансовой информации компонента команде аудиторов группы.
- (d) Характер, сроки и степень руководства работой аудиторов компонентов со стороны команды аудиторов группы, надзор за ней и ее обзорная проверка. (см.: пункт А125 – А128)
- (e) Вопросы информационного взаимодействия с аудиторами компонентов, в том числе:
  - (i) Вопросы, которые необходимо сообщить аудиторам компонентов в соответствии с пунктами 27–28 и 41.
  - (ii) Вопросы, относящиеся к заключению команды аудиторов группы по аудиту группы, как того требует пункт 44, в том числе то, как команда аудитора группы рассмотрела важные вопросы, обсужденные с аудиторами компонентов, руководством компонентов или руководством группы.
- (f) Оценка командой аудиторов группы и ее ответ на те выводы аудиторов компонентов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность группы.

\* \* \*

<sup>25</sup> МСА 230, *Аудиторская документация*, пункты 8–11 и А6

## Руководство по применению стандарта и прочие пояснительные материалы

### Сфера применения настоящего стандарта (см.: пункты 1, 3)

- A1. Настоящий МСА посвящен особым соображениям для руководителя аудита группы и аудиторов группы в отношении требований и рекомендаций предлагаемого МСА 220 (пересмотрен), в том числе по руководству работой аудиторов компонентов, контролю за ней и ее обзорной проверке.
- A2. Проект МСКК1<sup>26</sup> относится к заданиям, по которым требуется качественная проверка выполнения. Проект МСКК2<sup>27</sup> касается назначения и правомочности проверяющего качество выполнения задания и его обязанностей по проведению и документированию проверке качества выполнения задания, в том числе при аудите группы.
- A3. Организация или бизнес-единица группы может также подготовить финансовую отчетность группы, которая включает финансовую информацию о тех организациях или бизнес-единицах, которые входят в группу (то есть являются подгруппой). Этот МСА, следовательно, относится к таким подгруппам.
- A4. Когда применяется МСА, аудитор определяет соответствующий подход к планированию и выполнению аудиторских процедур для реагирования на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы. Для этого команда аудитора группы использует профессиональное суждение для определения компонентов, в отношении которых будут выполняться аудиторские процедуры (командой аудитора группы или аудиторами компонентов от ее имени). На способ, согласно которому компоненты рассматриваются для целей планирования и выполнения аудита группы, может влиять структура группы, причем он может согласовываться или не согласовываться с тем, как группа организована, например, по ее юридическим лицам, географическому местоположению или направлениям деятельности.
- A5. Например, аудитор может спланировать и выполнить аудит группы, состоящей из 15 юридических лиц, которые необходимо консолидировать в соответствии с положениями применимой концепции финансовой отчетности (то есть финансовой отчетности группы), объединив эти 15 организаций в три компонента согласно общности их информационных систем и систем внутреннего контроля.
- A6. Группа также может централизовать действия или процессы, которые применимы к более чем одной организации или бизнес-единице внутри группы, например, посредством использования общего сервисного центра. Когда такие централизованные действия касаются процесса финансовой отчетности группы, и аудиторские процедуры выполняются в этом месте, аудиторская группа может определить, что общий сервисный центр является компонентом для целей аудита группы.

<sup>26</sup> Проект международного стандарта по контролю качества (МСКК) 1, *Руководство по качеству для фирм, которые выполняют аудиты, обзорные проверки финансовой отчетности или прочие задания, обеспечивающие уверенность или предоставляют сопутствующие услуги*. Все ссылки на Проект МСКК 1 относятся к версии, представленной в IAASB в марте 2020 г.

<sup>27</sup> Проект МСКК 2, *Обзорные проверки качества выполнения заданий*. Все ссылки на Проект МСКК 2 относятся к версии, представленной в IAASB в марте 2020 г.

#### *Привлечение аудитора компонентов (см.: пункт 4)*

- A7. Привлечение аудиторов компонентов может оказаться необходимым по разным причинам. Например, когда существует множество компонентов в нескольких юрисдикциях, аудиторская группа может нуждаться в помощи аудиторов компонентов для выявления, оценки и реагирования на риски существенного искажения финансовой отчетности группы.
- A8. Команда аудитора группы может принять решение назначить определенные аудиторские процедуры или получить информацию от аудиторов компонентов для выполнения требований настоящего МСА. Например, чтобы понять группу и ее окружение для продолжения аудита группы в соответствии с пунктом 24 настоящего МСА, команда аудитора группы может обсудить с аудитором компонента, есть ли какие-либо существенные изменения в бизнесе компонента, которые могли бы повлиять на риски существенного искажения финансовой отчетности группы. В Приложении 1 содержатся дополнительные рекомендации по вопросам, которые аудиторская группа может рассмотреть при определении того, должны ли аудиторы компонентов участвовать в аудите группы.

#### *Профессиональный скептицизм (см.: пункт 5)*

- A9. В предлагаемом МСА 220 (пересмотрен)<sup>28</sup> приводятся примеры проблем применения профессионального скептицизма на уровне задания, неосознанных предубеждений аудитора, которые могут препятствовать применению профессионального скептицизма, и тех возможных действий, которые аудиторская группа может предпринять, чтобы смягчить помехи применению профессионального скептицизма на уровне задания. Задание по аудиту группы может создать дополнительные помехи проявлению профессионального скептицизма со стороны аудиторской группы. Например, когда многочисленные компоненты разбросаны по нескольким юрисдикциям, аудиторской группе следует быть начеку, получая от аудиторов компонентов, руководства компонентов и руководства группы противоречивую информацию по вопросу, существенному для финансовой отчетности группы. Кроме того, аудиторы компонентов в разных местах могут подвергаться воздействию различных культур, влияющих на характер предрассудков, с которыми им приходится сталкиваться.
- A10. Требования и соответствующие материалы, содержащиеся в МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.)<sup>29</sup>, МСА 540 (пересмотрен)<sup>30</sup> и других МСА, также дают примеры областей аудита, где от аудитора требуется профессиональный скептицизм, или где надлежащая документация может дать свидетельства того, как аудитор применял профессиональный скептицизм.

#### **Определения**

##### *Риск агрегирования (см.: пункт 9(а))*

- A11. Риск агрегирования существует во всех аудитах финансовой отчетности, но особенно важно понимать и учитывать его при выполнении заданий по аудиту группы, поскольку существует большая вероятность того, что аудиторские процедуры будут выполняться по классам транзакций, сальдо счетов или раскрытиям, которые дезагрегированы по компонентам.

<sup>28</sup> Проект МСА 220 (пересмотрен), пункты А35–А37

<sup>29</sup> МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.), пункт А238

<sup>30</sup> МСА 540 (пересмотрен), *Аудит оценочных значений и связанных раскрытий*, пункт А11

*Компонент* (см.: пункт 9(b))

A12. Как отмечено в пункте A4, команда аудитора группы использует профессиональное суждение при определении тех компонентов, по которым будут выполняться аудиторские процедуры. Хотя команда аудитора группы может объединять определенные организации или бизнес-единицы для целей планирования и выполнения аудита группы, рассмотрение командой аудитора группы рисков существенного искажения финансовой отчетности группы охватывает все организации и бизнес-единицы, которые составляют группу. Другими словами, рассматривая компоненты для аудита группы и решая, как организации или бизнес-единицы могут быть объединены для повышения эффективности работы по аудиту группы, команда аудитора группы учитывает все организации и бизнес-единицы, которые включены в процесс консолидации.

*Аудитор компонента* (см.: пункт 9(c))

A13. Когда в настоящем МСА упоминается аудиторская группа, имеются в виду команда аудитора группы и аудиторы компонентов. Аудиторская группа включает лиц из аудиторской организации команды аудитора группы и может включать лиц из организации, входящей в сеть, фирмы, которая не является организацией, входящей в сеть, или внешнего поставщика услуг.

A14. В некоторых случаях аудиторская группа может выполнять централизованное тестирование по классам транзакций, остаткам на счетах или раскрытиям, или может выполнять аудиторскую процедуру, связанную с компонентом. В этих обстоятельствах аудиторская группа не считается аудитором компонента для целей настоящего МСА.

*Руководство компонента* (см.: пункт 9(d))

A15. Руководители компонента принадлежат к руководству, ответственному за финансовую информацию или другую деятельность (например, обработку транзакций в общем сервисном центре) в подразделении организации или в организации, которая является частью группы. Когда аудиторская группа объединяет организации или бизнес-единицы в компоненты (см. Пункты A4 – A6), руководство компонента относится к руководству, отвечающему за финансовую информацию или обработку транзакций, подлежащих аудиторской процедуре, выполняемой в отношении этого компонента.

*Процесс консолидации* (см.: пункт 11)

A16. Требования к подготовке и представлению финансовой отчетности группы могут быть обозначены в применимой концепции финансовой отчетности, что может повлиять на определение финансовой информации организаций или бизнес-единиц, которые должны быть включены в финансовую отчетность группы. Например, некоторые концепции требуют подготовки консолидированной финансовой отчетности, когда организация (материнская организация) контролирует одну или несколько других организаций (например, дочерних компаний) через мажоритарную долю участия в них или иными способами. В некоторых случаях применяемая концепция финансовой отчетности может включать отдельные требования по представлению комбинированной финансовой отчетности организаций, не имеющих материнской компании, но находящихся под общим контролем, или иным образом разрешать такую отчетность.

- A17. Когда филиалы или отделы в рамках одной организации готовят финансовую информацию в рамках отдельного учета по филиалу или подразделению, концепция финансовой отчетности может требовать агрегирования финансовой информации о филиалах или подразделениях в финансовую отчетность организации, в том числе – с исключением внутри филиальных или межотдельных транзакций и остатков. В некоторых случаях учет филиалов или отделений может вестись централизованно, а отдельно подготовленная финансовая информация по филиалам или отделам, требующая агрегирования, отсутствует. При таких обстоятельствах, если нет других организаций или бизнес-единиц, финансовая информация которых подлежит процессу консолидации, как описано в пункте 11, такая финансовая отчетность не является финансовой отчетностью группы и, следовательно, настоящий МСА не применяется.
- A18. Детали процесса консолидации варьируются от одной группы к другой в зависимости от структуры группы и ее информационной системы, включая процесс финансовой отчетности. Однако процесс консолидации включает такие соображения, как исключение внутригрупповых транзакций и сальдо и, в тех случаях, когда это применимо, последствий различия отчетных периодов в организациях или бизнес-единицах, включенных в финансовую отчетность группы.

### **Ответственность руководства за управление аудитом группы и достижение его высокого качества (см.: пункт 12)**

- A19. Для руководителя задания по аудиту группы может оказаться невозможным или нецелесообразным заниматься в одиночку всеми требованиями предлагаемого МСА 220 (пересмотрен), особенно когда в аудиторскую группу входит много аудиторов компонентов, расположенных в нескольких местах. При управлении качеством на уровне задания Проект МСА 220 (пересмотрен)<sup>31</sup> позволяет руководителю задания поручать разработку или выполнение процедур, задач или других действий соответствующим образом квалифицированным или опытным членам аудиторской группы в порядке помощи руководителю задания.

Соответственно, руководитель задания по аудиту группы может поручать те или иные обязанности другим членам аудиторской группы, а те могут распределять эти обязанности дальше. При таких обстоятельствах Проект МСА 220 (пересмотрен) требует, чтобы руководитель задания продолжал нести общую ответственность за управление заданием и качество его выполнения.<sup>32</sup>

- A20. Политики или процедуры, установленные фирмой, или являющиеся общими сетевыми требованиями или сетевыми услугами, могут помочь руководителю аудита группы, облегчая взаимодействие между командой аудитора группы и аудиторов компонентов и обеспечивая руководство аудиторами компонентов со стороны аудиторской группы, надзор за их работой и обзорную проверку их работы.

### **Принятие и (или) продолжение отношений с клиентом**

*Определение того, можно ли обоснованно получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства (см.: пункт 13–14)*

- A21. При определении того, можно ли обоснованно ожидать получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, руководителю аудита группы следует получить представление о таких вопросах, как:

<sup>31</sup> МСА 220 (пересмотрен), пункт 15

<sup>32</sup> МСА 220 (пересмотрен), пункт 15

- Структура группы, включая как юридическую, так и организационную ее структуру.
- Важные для группы виды деятельности, в том числе отраслевые и нормативные, а также экономические и политические условия, в которых эти виды деятельности осуществляются.
- Использование обслуживающей организации.
- Использование общих сервисных центров.
- Процесс консолидации.
- Сможет ли аудиторская группа:
  - иметь неограниченный доступ к информации, лицам, отвечающим за корпоративное управление группы, руководству группы, лицам, отвечающим за корпоративное управление компонентом, руководству компонента, информации о компоненте; и
  - провести необходимую работу с финансовой информацией о компонентах.

A22. В случае нового задания понимание аудиторской группы по вопросам, указанным в пункте A21, может быть получено из:

- информации, предоставленной руководством группы;
- информационного взаимодействия с руководством группы;
- общения с лицами, отвечающими за корпоративное управление группой; и
- по возможности, связи с руководством компонента или предыдущей командой аудитора группы.

A23. При продолжении задания на получение аудиторских доказательств могут повлиять значительные изменения, такие как:

- Изменения в структуре группы (например, приобретения, выбытия, реорганизации или изменения в организации системы финансовой отчетности).
- Изменения в деловой активности компонентов, которые значимы для группы.
- Изменения в составе лиц, отвечающих за корпоративное управление группой, руководстве группы или в ключевом составе руководства компонентов, по которым ожидается выполнение аудиторской процедуры.
- Озабоченности аудиторской группы в отношении добросовестности и компетентности нового руководства группы или компонента.
- Изменения в применяемой схеме финансовой отчетности.

A24. Из-за культурных и языковых (переводческих) проблем и различий законов или нормативных актов (например, нормативных актов, ограничивающих доступ к данным) может появиться больше сложностей с получением достаточных надлежащих аудиторских доказательств при аудите групп, компоненты которых находятся в юрисдикциях, отличных от юрисдикции аудиторской группы.

A25. Ограничения могут быть наложены после того, как руководитель аудита группы примет задание по аудиту группы, что может повлиять на способность аудиторской группы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Такие ограничения могут включать те, которые влияют на:

- Доступ аудиторской группы к информации о компонентах, руководству или лицам,

отвечающим за корпоративное управление компонентами, или к аудиторам компонентов (включая доступ к соответствующей аудиторской документации, запрошенной командой аудитора группы); или

- Работу, проводимую с финансовой информацией о компонентах.

В исключительных обстоятельствах такие ограничения могут привести к выходу из задания, когда выход возможен в соответствии с действующим законодательством или правилами. В таком случае, в соответствии с МСА 705 (пересмотрен)<sup>33</sup> при формировании мнения о финансовой отчетности необходимо оценить неспособность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

*Согласование условий аудиторских заданий (см.: пункт 15)*

A26. МСА 210 требует, чтобы аудитор согласовывал условия задания по аудиту с руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, в зависимости от обстоятельств.<sup>34</sup> Условия задания определяют применимую схему финансовой отчетности.<sup>35</sup> В условия задания по аудиту группы могут быть включены дополнительные условия, такие как:

- Взаимодействие между командой аудитора группы и аудиторами компонентов должны быть максимально неограниченными, с учетом действующих законов или правил;
- Важные сообщения между аудиторами компонентов и лицами, отвечающими за управление компонентами, или руководством компонентов, включая сообщения о существенных недостатках в системе внутреннего контроля, должны доводиться до сведения аудиторской группы;
- Коммуникации между регулирующими органами и компонентами, связанные с вопросами финансовой отчетности, должны доводиться до сведения аудиторской группы; и
- Аудиторской группе должно быть разрешено вести самой или просить аудитора компонента выполнить работы на компоненте.

<sup>33</sup> МСА 705 (пересмотрен), *Модифицированное мнение в независимом аудиторском заключении*

<sup>34</sup> МСА 210, пункт 9

<sup>35</sup> МСА 210, пункт 10

*Ограничения на доступ к людям и информации (см.: пункт 16–17)*

A27. Ограничения на доступ к людям или информации не смягчают требования к аудиторской группе относительно получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

A28. Доступ к людям или информации может быть ограничен по многим причинам, таким как ограничения, налагаемые руководством компонента, законами или правилами или другими условиями, например, войной, гражданскими беспорядками или вспышками заболеваний.

A29. Во многих случаях аудиторская группа может быть в состоянии преодолеть ограничения на доступ к людям или информации, например:

- Когда законы или нормативные акты ограничивают отправку соответствующей аудиторской документации через границы, аудиторская группа может получить доступ к соответствующей аудиторской документации одним или несколькими из следующих способов:
  - посещение места расположения компонента;
  - обзорная проверка соответствующей аудиторской документации в удаленном формате, если это не запрещено законами или правилами;
  - запрос к аудитору компонента о подготовке меморандума, касающегося соответствующей информации, и его обсуждение с аудитором компонента; или
  - обсуждение процедур, выполненных с помощью аудитора компонента.
- Когда группа имеет неконтролирующую долю участия в организации, учитываемую по методу долевого участия, аудиторская группа может быть в состоянии преодолеть ограничения:
  - выявив положения (например, в условиях соглашений о совместном предприятии или условиях других инвестиционных соглашений), касающиеся доступа группы к финансовой информации организации, и запросив ее руководство об осуществлении таких прав;
  - учтя финансовую информацию, которую можно получить в руководстве группы, поскольку руководству группы также необходимо получить финансовую информацию организации для подготовки финансовой отчетности группы;
  - приняв во внимание общедоступную информацию, такую как проаудированная финансовая отчетность, документы для публичного раскрытия или котируемые цены долевых инструментов в организации, неконтролируемой группой; или
  - рассмотрев другие источники информации, которые могут подтвердить или иным образом способствовать получению аудиторских доказательств. Например, если в группе есть представители, которые входят в состав исполнительного совета или являются членами корпоративного правления неконтролируемой организации, обсуждение с ними неконтролируемой организации, ее операций и финансового статуса может послужить полезным источником информации.
- В том случае, если война, гражданские беспорядки или вспышки заболеваний ограничивают доступ к соответствующей аудиторской документации аудитора компонента, аудиторская группа может встретиться с аудитором компонента в месте, отличном от того, где располагается аудитор компонента, или провести обзорную проверку соответствующей аудиторской документации удаленно, где это не запрещено действующим законодательством или правилами.



- Когда доступ к руководству компонента или лицам, отвечающим за корпоративное управление компонентом, ограничен, аудиторская группа может выполнять свою работу самостоятельно, работая с руководством группы или лицами, отвечающими за корпоративное управление группой.

A30. В случае, если аудиторская группа не может преодолеть имеющихся ограничений, она может сообщить об ограничениях фирме аудиторской группы. Фирма аудиторской группы может связаться с нормативными органами, органом по листингу или другими органами по вопросу ограничений и побудить руководство группы связаться с нормативными органами. Это может быть особенно полезно, когда ограничения, например, из-за войны, гражданских беспорядков или вспышек заболеваний в крупной экономике влияют на многочисленные аудиты, проводимые в одной юрисдикции или одной и той же фирмой.

A31. Ограничения доступа могут иметь и другие последствия для аудита группы. Например, если ограничения введены руководством группы, команде аудиторов может потребоваться пересмотреть достоверность ответов руководства группы на запросы аудиторской группы и поставить под сомнение добросовестность руководства группы.

Влияние ограничений на аудиторское заключение о финансовой отчетности группы

A32. МСА 705 (пересмотрен) содержит требования и рекомендации по ситуациям, когда аудиторская группа не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Приложение 2 к настоящему МСА содержит пример аудиторского заключения, содержащего квалифицированное мнение по аудиту группы, основанное на неспособности аудиторской группы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении компонента, учет по которому ведется методом долевого участия.

Закон или правила запрещают руководителю аудита группы отказываться от задания или выходить из него

A33. Закон или правила могут запрещать руководителю аудита группы от задания или выходить из него. Например, в некоторых юрисдикциях аудитор назначается на определенный период времени и ему запрещено снимать с себя полномочия до окончания этого периода. Кроме того, в государственном секторе возможность отклонения задания или выхода из него может быть недоступна для аудитора из-за характера его мандата или соображений общественного интереса. В подобных обстоятельствах требования настоящего МСА по-прежнему применяются к аудиту групп, а влияние неспособности аудиторской группы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства рассматривается в МСА 705 (пересмотрен).

*Соображения относительно привлечения аудиторов компонентов (см.: пункт 18–19)*

A34. Оценивая для себя возможность в необходимой степени участвовать в работе аудитора компонента, аудиторская группа может получить представление о том, будет ли она иметь неограниченный доступ к аудитору компонента, включая соответствующую аудиторскую документацию, запрашиваемую ею. Аудиторской группе следует также получить представление о том, не могут ли аудиторские доказательства, относящиеся к компонентам, находящимся в другой юрисдикции, быть на другом языке, так что для их использования командой аудитора группы может потребоваться перевод.

A35. При запросе у аудитора компонента подтверждения его готовности сотрудничать с командой аудитора группы последняя может также запросить у аудитора компонента подтверждения того, что он будет выполнять свою работу в соответствии с указаниями аудиторской группы.

Соответствующие этические требования, в том числе связанные с независимостью (см.: пункт 20)

- A36. При выполнении работы на компоненте по заданию для аудита группы аудитор компонента должен соблюдать этические требования, которые имеют отношение к аудиту группы, в том числе, касающиеся независимости. По законодательным, нормативным или иным причинам такие требования могут отличаться от тех, которые применяются к аудитору компонента при проведении аудита финансовой отчетности организации или бизнес-единицы, являющихся частью группы, в юрисдикции аудитора компонента или дополнять их.
- A37. Доводя соответствующие этические требования до аудиторов компонентов, аудиторская группа может рассмотреть вопрос о необходимости для них дополнительной информации или обучения по вопросам этических требований, которые имеют отношение к заданию по аудиту группы.
- A38. Проект МСА 220 (пересмотрен) требует, чтобы руководитель задания оставался бдительным на протяжении всего задания по аудиту, ведя наблюдение и, при необходимости, запрашивая о фактических или предполагаемых нарушениях соответствующих этических требований со стороны аудиторской группы.<sup>36</sup> Выявить фактические или предполагаемые нарушения соответствующих этических требований в ходе аудита группы может оказаться сложнее, особенно когда аудиторы компонентов не пользуются услугами общих сетей. В таких обстоятельствах аудиторская группа может также поручить аудиторам компонентов передавать соответствующую информацию руководителю аудита группы.
- A39. Как описано в МСКК 1, в некоторых обстоятельствах, учитывая характер и обстоятельства задания, гонорар, обозначенный за задание, оказывается недостаточным, что может снизить способность фирмы выполнить задание в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми правовыми и нормативными требованиями. Уровень гонораров, включая их распределение между аудиторами компонентов, и их соотношение с потребными ресурсами, могут быть более важным фактором для фирмы в отношении задания по аудиту группы, когда, например, имеется несколько компонентов, в которых проводится аудиторская процедура. В Международном кодексе этики профессиональных бухгалтеров (IESBA/МЭКПБ), включая Международные стандарты независимости Международного совета по этическим стандартам, изложены требования по соблюдению таких основополагающих принципов и независимости, подорвать которые могут подобные гонорары и другие схемы оплаты труда, и приведены соответствующие прикладные материалы.

Ресурсы для выполнения задания (см.: пункт 21)

- A40. В случае задания по аудиту группы определение того, были ли выделены или предоставлены команде аудиторов достаточные и надлежащие ресурсы для его выполнения, может быть более сложным. Это может быть связано с тем, что аудиторская работа проводится в разных местах с разными условиями (например, на разных языках, в разных часовых поясах или культурах), где сотрудничество является более сложной задачей. Кроме того, работа с аудиторами компонентов, которые не принадлежат к одной и той же фирме, может отличаться от работы с лицами из одной и той же фирмы, особенно когда аудиторы компонентов имеют разные системы управления качеством. Эти различия могут усложнять координацию общей стратегии аудита и плана аудита между командой аудитора группы и аудиторами компонентов. Надлежащее и своевременное участие руководителя аудита группы и аудиторской группы может решить эти проблемы.

<sup>36</sup> Проект МСА 220 (пересмотрен), пункт 19

Компетенции и возможности аудиторов компонентов (см.: пункт 21(a))

A41. Наличие у аудитора компонента соответствующей компетенции и возможностей влияет на характер, сроки и степень руководства его работой со стороны руководителя аудита группы, надзора за аудитором компонента и обзорной проверки его работы. Определение того, обладает ли аудитор компонента соответствующей компетенцией и возможностями, является вопросом профессионального суждения и зависит от характера и обстоятельств задания по аудиту группы.

A42. При определении того, обладают ли аудиторы компонентов соответствующими компетенциями и возможностями для выполнения процедур на компонентах, необходимых для целей аудита, руководитель аудита группы может рассмотреть такие вопросы, как:

- предыдущий опыт работы или знания аудитора компонента.
- специализированные навыки аудитора компонента (например, отраслевые знания).
- понимание аудитором компонента применяемой концепции финансовой отчетности, относящейся к финансовой отчетности группы, и любых инструкций, предоставляемых руководством группы.
- степень, в которой аудиторская группа и аудитор компонента подчиняются общим системам управления качеством, например:
  - используют ли они общие ресурсы для выполнения работы (например, методологии аудита или приложения на основе информационных технологий (ИТ));
  - пользуются ли общими политиками или процедурами, влияющими на выполнение задания (например, такими как руководство и контроль и обзорная проверка работы или консультации);
  - проходят ли в своих действиях общий мониторинг; или
  - имеют ли другие общие черты, включая общее лидерство или общую культурную среду.
- последовательность или сходство
  - законов или нормативных актов или правовой системы;
  - языков и культур;
  - систем образования и обучения;
  - систем профессионального контроля, дисциплины и внешнего контроля качества; или
  - профессиональных организаций и стандартов.
- Информация, полученная в результате взаимодействия с руководством компонента, лицами, отвечающими за корпоративное управление и другими ключевыми сотрудниками, такими как внутренние аудиторы.

A43. Процедуры определения компетенций и возможностей аудитора компонента могут включать, например:

- Оценку информации, переданной фирмой аудиторской группы в команду аудиторов группы, в том числе:

- Информационное взаимодействие фирмы, связанное с мониторингом и восстановлением, в обстоятельствах, когда аудиторская группа и аудитор компонента принадлежат одной и той же фирме<sup>37</sup>.
- Информация из сети о результатах мониторинга, проведенного сетью через организацию, входящую в сети.
- Обсуждение вопросов пункта А51 (см.) с аудитором компонента.
- Запрос к аудитору компонента о подтверждении в письменном виде вопросов, указанных в пункте 20.
- Обсуждение компетенции и возможностей аудитора компонента с коллегами в фирме руководителя аудита группы.
- Получение подтверждений от профессионального органа или органов, к которым принадлежит аудитор компонента, органов, которыми аттестован аудитор компонента, или иных третьих сторон.
- В последующие годы направляется запрос аудитору компонента с просьбой подтвердить, изменилось ли что-либо в отношении вопросов, перечисленных в пункте 21 (а)-(b), по сравнению с предыдущим годом.
- Получение опубликованных отчетов о внешних инспекциях.

А44. Фирма руководителя аудита группы и фирма аудитора компонента могут быть членами одной и той же сети и подчиняться общим сетевым требованиям или использовать услуги общих сетей.<sup>38</sup> При определении того, обладают ли аудиторы компонентов соответствующей компетенцией и возможностями для выполнения работы в поддержку задания по аудиту группы, руководитель аудита группы может зависеть от таких сетевых требований, например от тех, которые касаются профессиональной подготовки специалистов или их найма, или требуют использования тех или иных методологий аудита и соответствующих инструментов их реализации. В соответствии с предлагаемым МСКК 1 фирма несет ответственность за разработку, внедрение и эксплуатацию своей системы управления качеством, и фирме может потребоваться адаптировать или дополнить сетевые требования или услуги, чтобы они подходили для использования в её системе управления качеством с учетом характера и обстоятельств деятельности фирмы и обязательств, которые она выполняет.

Автоматизированные инструменты или методы (см.: пункт 21(а))

А45. Как описано в предлагаемом МСА 220 (пересмотрен)<sup>39</sup>, при определении того, обладает ли аудиторская группа соответствующей компетенцией и способностями, руководитель аудита группы может принимать во внимание такие вопросы, как квалификация аудитора компонента в использовании автоматизированных инструментов или методов. Требуя, чтобы аудиторы компонентов использовали специальные автоматизированные инструменты и методы при выполнении аудиторских процедур, аудиторская группа может включать это требование в сообщения для аудиторов компонентов, указывая, что использование таких автоматизированных инструментов и методов должно соответствовать инструкциям аудиторской группы.

Мониторинг и исправление (см.: пункт 21(b))

А46. Информация о недостатках в отношении фирмы аудитора компонента, которая может быть важна для понимания командой аудитора группы компетенции и возможностей аудитора компонента,

<sup>37</sup> Проект МСКК 1, пункт 53

<sup>38</sup> Проект МСКК 1, пункты 58-59

<sup>39</sup> Проект МСА 220 (пересмотрен), пункт А20

может быть предоставлена команде аудиторов групп из внешних отчетов о мониторинге или от аудитора компонента. Если аудиторская группа и аудитор компонента являются членами одной и той же сети и проходят общий мониторинг систем управления качеством организаций, входящих в сеть, проводимый сетью, результаты этого мониторинга также могут включать такую информацию. Эта информация влияет на характер, сроки и масштабы руководства и надзора за работой аудиторов компонентов и обзорной проверки их работы со стороны руководителя задания.

Применение понимания командой аудитора группы аудитора компонента (см.: пункт 22)

- A47. Если аудитор компонента не соответствует требованиям независимости, важным для аудита, аудиторская группа не сможет справиться с таким обстоятельством, просто участвуя в работе аудитора компонента или дополняя работу аудитора компонента путем проведения дополнительной оценки риска или дальнейшей аудиторской процедуры по финансовой информации о компоненте.
- A48. Однако за счет большего вовлечения в работу аудитора компонента или непосредственного выполнения дальнейших аудиторских процедур по финансовой информации о компоненте, аудиторская группа способна справиться с недостаточной профессиональной компетентностью аудитора компонента, которая, как это определено, не является серьезной (например, с отсутствием у него отраслевых знаний или с тем фактом, что аудитор компонента не работает в среде, активно контролирующей аудиторов).

Выполнение задания (см.: пункт 23)

- A49. Для руководителя аудита группы может быть невозможным или практически невозможным определить характер, сроки и степень руководства, надзора и обзорной проверки работы аудиторов компонентов, особенно когда их много в команде аудиторов и они могут быть расположены в нескольких местах. Управляя качеством на уровне задания, руководитель аудита группы может поручать такие обязанности другим членам аудиторской группы.
- A50. Если аудиторы компонентов принадлежат фирме, отличной от фирмы аудиторской группы, политика или процедуры этой фирмы могут отличаться, или могут потребоваться другие действия в отношении характера, сроков и степени руководства членами аудиторской группы, надзора за ними и обзорной проверки их работы. В частности, политика или процедуры фирмы могут требовать, чтобы фирма или руководитель аудита группы предпринимали действия, отличные от тех, которые применимы к членам аудиторской группы в рамках фирмы или сети, например, в отношении формы, содержания и сроков информационного взаимодействия с аудиторами компонентов, в том числе, использования инструкций аудиторской группы, адресованных аудиторам компонентов. Проект МСА 220 (пересмотрен) содержит примеры действий, которые могут потребоваться в таких обстоятельствах.<sup>40</sup>
- A51. Кроме того, характер, время и степень руководства, надзора и обзорной проверки работы аудиторов компонентов могут быть адаптированы с учетом характера и обстоятельств задания, а также принимая во внимание, например:
- Оцениваемые риски существенного искажения. Например, если аудиторская группа определила компонент, в котором существует такой значительный риск, может быть целесообразным усилить соответственно степень руководства и контроля за аудитором компонента, а также провести детальную обзорную проверку его аудиторской документации.

<sup>40</sup> Проект МСА 220 (пересмотрен), пункт A24

- Компетенция и возможности аудиторов компонентов, выполняющих аудит. Например, если аудиторская группа не имеет предыдущего опыта работы с аудитором компонента, она может выдавать ему более подробные инструкции или вести более тщательный личный надзор за аудитором компонента по мере выполнения работы.
- Распределение членов аудиторской группы, включая то, насколько участники аудиторской группы расщедоточены по различным локациям, включая те, где работают центры предоставления услуг.
- Доступ аудиторов компонентов к аудиторской документации. Например, в тех случаях, когда рабочие документы аудитора компонента не могут быть переданы за пределы его юрисдикции, может быть целесообразным усилить личный надзор за аудитором компонента и провести личную или электронную обзорную проверку аудиторской документации аудитора компонента (см. также пункты A27– A32).

A52. Существуют различные способы, которыми руководитель аудита группы может направлять и контролировать аудиторов компонентов и проводить обзорную проверку их работы, например:

- Встречи или телефонные переговоры с аудиторами компонентов для информирования о выявленных и оцененных рисках, проблемах, результатах и выводах.
- Личная или удаленная обзорная проверка документации аудитора компонента, если это разрешено законом и нормативными актами.
- Участие в заключительных и других ключевых встречах между аудиторами компонентов и руководством компонентов.

#### **Понимание деятельности группы и ее окружения, применимой концепции финансовой отчетности и системы внутреннего контроля группы (см.: пункт 24)**

A53. МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.) содержит руководство по вопросам, которые аудитор может рассмотреть для понимания организации и ее окружения, применимой концепции финансовой отчетности и системы внутреннего контроля организации.<sup>41</sup> В Приложении 3 к настоящему МСА более подробно объясняются компоненты системы внутреннего контроля группы, включая контроль над процессом финансовой отчетности группы и процессом консолидации.

A54. Информационная система группы и процесс финансовой отчетности могут быть тесно связаны с организационной структурой, например, материнской компанией и одной или несколькими дочерними компаниями, совместными предприятиями или инвестициями, учитываемыми по методу долевого участия; с головным офисом и одним или несколькими подразделениями или филиалами, или с их комбинацией. Однако некоторые группы могут организовать свою информационную систему по функциям, процессам, продуктам или услугам (или по группам продуктов или услуг), либо по географическим местоположениям. В этих случаях та организация или бизнес-единица, для которой руководство группы или компонента готовит финансовую информацию, включаемую в финансовую отчетность группы, может представлять собой функцию, процесс, продукт или услугу (или группу продуктов или услуг), или географическое местоположение.

A55. Понимание командой аудиторов группы и ее окружения, применимой концепции финансовой отчетности и системы внутреннего контроля группы можно получить посредством информационного взаимодействия с:

<sup>41</sup> МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.), пункты A50-A89

- руководством группы или компонента, включая тех, кто обладает знаниями о системе внутреннего контроля группы, ее учетной политике и практике, а также о процессе консолидации;
- аудиторами компонентов; или
- аудиторами, которые проводят аудит финансовой отчетности организации или бизнес-единицы, являющейся частью группы, по уставной, нормативной или иной причине.

*Группа и ее окружение* (см.: пункт 24(а))

A56. Понимание организационной структуры группы и ее бизнес-модели может позволить аудиторской группе понять такие вопросы, как:

- сложность структуры группы. Структура группы может быть сложнее лишь одной организации и включать несколько дочерних компаний, подразделений или других бизнес-единиц, в том числе в различных локациях. Кроме того, правовая структура группы может отличаться от ее операционной структуры, например, в интересах налогообложения. Сложность структуры часто приводит к появлению факторов повышенной восприимчивости к существенным искажениям, например, правильно ли учитываются гудвилл, совместные предприятия или организации специального назначения и были ли выполнены надлежащие раскрытия.
- Географическое расположение операций группы. Наличие группы, расположенной в нескольких географических точках, может привести к повышенной подверженности существенному искажению. Например, в разных географических местоположениях могут существовать разные языки, культуры и методы ведения бизнеса.
- Структура и сложность ИТ среды группы. Сложность среды информационных технологий часто служит фактором возможной повышенной восприимчивости к существенным искажениям. Например, группа может иметь сложную среду информационных технологий из-за множества не интегрированных ИТ-систем, появившихся в ходе недавних приобретений или слияний. Следовательно, может быть особенно важно получить представление о сложных системах безопасности, надстроенных над средой информационных технологий, включая уязвимость приложений, баз данных и другие аспекты ИТ-среды. Группа также может использовать одного или нескольких внешних поставщиков услуг по вопросам ее ИТ-среды.
- Соответствующие нормативные факторы, в том числе нормативная среда. Различные законы или правила могут приводить к повышенной восприимчивости к существенным искажениям. Группа может вести операции, на которые в разных юрисдикциях распространяются сложные законы или нормативные акты, или организации или бизнес-подразделения группы могут работать в нескольких отраслях, на которые распространяются различные типы законов или нормативных актов.
- Собственность и отношения между собственниками и другими физическими или юридическими лицами, включая связанные стороны. Понимание отношений и взаимоотношений собственности может быть более сложным в группе, которая работает в нескольких юрисдикциях, когда происходят изменения в ее структуре собственности посредством создания, приобретения предприятий или создания совместных предприятий. Эти факторы могут привести к повышенной восприимчивости к существенным искажениям.

A57. Получение понимания степени, в которой направления деятельности и бизнеса группы схожи между собой, может позволить аудиторской группе идентифицировать аналогичные риски существенного искажения по компонентам и разработать соответствующий ответ на них.

A58. Финансовые результаты организаций или бизнес-единиц обычно оцениваются и их обзорная проверка проводится руководством группы. Запросы руководства группы могут указывать, что оно опирается на определенные ключевые показатели в оценке финансовых показателей деятельности организаций и подразделений группы и принятии соответствующих мер. Понимание командой аудитора группы таких показателей эффективности может помочь определить:

- Области, где существует повышенная подверженность риску существенного искажения (например, из-за давления, оказываемого на руководство компонента с целью добиться соответствия определенным показателям эффективности).
- Как ведется контроль над процессом финансовой отчетности группы.

#### *Система внутреннего контроля группы*

Природа и степень общности контроля (см.: пункт 24(с)(i))

A59. Руководство группы может разработать элементы управления, предназначенные обеспечить единообразие работы нескольких организаций или бизнес-единиц (то есть общие элементы управления). Например, руководство группы может разработать общие элементы управления инвентаризацией, которые работают с использованием той же ИТ-системы и внедрены во всех организациях или подразделениях группы. Общие элементы контроля могут существовать в каждом компоненте системы внутреннего контроля группы, и быть реализованы на разных уровнях внутри группы (например, на уровне консолидированной группы в целом или на других уровнях агрегирования внутри группы.). Общие средства управления могут быть прямыми или косвенными. Прямой контроль - это контроль, достаточно точный, чтобы учесть риски существенного искажения на уровне их предпосылок. Косвенные элементы управления - это те, которые поддерживают прямые элементы управления.<sup>42</sup>

A60. Понимание компонентов системы внутреннего контроля группы, следовательно, включает понимание общности мер контроля внутри этих компонентов в рамках группы. Когда аудиторская группа планирует проверить операционную эффективность определенных средств контроля<sup>43</sup>, общих для всей группы, аудиторская группа оценивает их структуру и уровень реализации в соответствии с МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.).

A61. Чтобы определить степень общности идентифицированного контроля в группе, аудиторская группа может рассмотреть следующие вопросы:

- Управление спроектировано централизованно и должно быть реализовано так, как задумано (т.е. без изменений) в некоторых или во всех компонентах;
- Средства контроля внедряются и, по применимости, управляются лицами с аналогичными обязанностями и полномочиями во всех компонентах, где осуществляется контроль;
- Если элемент управления использует информацию из ИТ-приложений, ИТ-приложения и другие элементы среды информационных технологий, генерирующие информацию, одинаковы для всех компонентов или местоположений; или
- Если управление автоматизировано, оно настраивается одинаково в каждом ИТ-приложении для всех компонентов.

<sup>42</sup> МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.), пункт А5

<sup>43</sup> МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.), пункт 26(а)



А62. Чтобы определить, является ли идентифицированный элемент управления общим, часто может потребоваться суждение. Например, руководство группы может потребовать, чтобы все организации и бизнес-подразделения проводили ежемесячную оценку старения учетных записей клиентов, генерируемых определенным ИТ-приложением. Когда такие отчеты об устаревании генерируются разными ИТ-инфраструктурами или реализация ИТ-приложений различается в разных организациях или бизнес-единицах, аудиторской группе может потребоваться определить, можно ли по-прежнему считать элемент управления общим. Это происходит из-за различий в конструкции элементов управления, возможных в различных ИТ-инфраструктурах (например, настроено ли ИТ-приложение одинаково в разных ИТ-инфраструктурах, и существуют ли эффективные общие средства контроля ИТ-систем в разных реализациях ИТ-приложений или в разных ИТ-инфраструктурах).

А63. Учет уровня, на котором осуществляется контроль внутри группы (например, на уровне консолидированной группы в целом или других уровнях агрегирования внутри группы), а также степень централизации и общности могут быть важны для понимания того, как информация обрабатывается и контролируется. В некоторых случаях контроль может выполняться централизованно (например, только в одной организации или бизнес-единице), но может влиять на другие организации или бизнес-единицы (например, через общий сервис-центр, который обрабатывает транзакции от имени других организаций или бизнес-единиц внутри группы). Как правило, обработка транзакций и связанные с ней элементы управления в общем сервис-центре ведутся одинаково для всех транзакций независимо от организации или бизнес-единицы (например, процессы, риски и элементы управления для всех транзакций, независимо от источника транзакции, одинаковы). В таких случаях может быть целесообразно идентифицировать элементы управления, оценить их конструкцию и то, как они реализуются, и, по возможности, проверить эффективность работы в целом.

Централизованная деятельность (см.: пункт 24(с)(ii))

А64. Руководство группы может централизовать некоторые из своих действий, например, финансовая отчетность или бухгалтерские функции могут выполняться для определенной группы общих операций или другой финансовой информации согласованным и централизованным образом по нескольким организациям или бизнес-единицам (например, там, где инициирование, авторизация, запись, обработка или отчетность о доходных операциях выполняется в общем сервисном центре).

А65. Понимание того, как централизованные действия вписываются в общую структуру группы, и характера предпринимаемых действий может помочь аудиторской группе определить и оценить риски существенного искажения и соответствующим образом отреагировать на такие риски. Например, элементы управления в совместно используемом сервис-центре могут работать независимо от других элементов управления, или они могут зависеть от элементов управления в организации или бизнес-единице, из которой получена финансовая информация (например, транзакции продажи могут быть инициированы и авторизованы в компоненте, но их обработка может происходить в общем сервис-центре).

Сообщения о важных вопросах в поддержку подготовки финансовой отчетности группы (см.: пункт 24(с)(iv))

А66. В силу законодательных, нормативных или иных причин организации или бизнес-единицы группы могут использовать концепцию финансовой отчетности, которая отличается от концепции

финансовой отчетности, используемой для финансовой отчетности группы. В таких обстоятельствах понимание руководством группы процессов финансовой отчетности, согласования политик учета и, при необходимости, периодов финансовой отчетности, которые отличаются от таковых в группе, позволяет аудиторской группе понять, как проводятся корректировки, сверки и реклассификации, и ведутся ли они централизованно руководством группы или отдельно ее организациям и бизнес-единицами.

Инструкции руководства группы для организаций или бизнес-единиц

A67. При применении МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.)<sup>44</sup> аудиторской группе следует понимать, как руководство группы сообщает о важных вопросах в поддержку подготовки финансовой отчетности группы. Чтобы добиться единообразия и сопоставимости финансовой информации, руководство группы может издавать инструкции организациям или бизнес-единицам (например, сообщать о политике финансовой отчетности), включая детали процессов финансовой отчетности, или вести политики, общие для всей группы. Понимание инструкций руководства группы может помочь выявлению и оценке рисков командами аудиторов групп. Например, при определенных обстоятельствах ненадлежащие инструкции могут увеличить вероятность искажения из-за риска того, что транзакции неправильно записаны или обработаны, или что политики учета применены неправильно.

A68. Отвечая на вопрос, понятны ли инструкции или политики группы, команде аудиторов следует оценить:

- четкость и практичность инструкций для заполнения отчетных документов.
- содержатся ли в инструкциях:
  - адекватное описание характеристик применяемой концепции финансовой отчетности и политики учета;
  - адресная информация, необходимая для подготовки раскрытий, достаточных для соответствия требованиям применимой концепции финансовой отчетности, например, о раскрытии связанных отношений и транзакций, а также сегментная информация;
  - адресная информация, необходимая для корректировки консолидации, например, о внутригрупповых операциях и нереализованной прибыли, а также остатках на счетах внутри группы; и
  - график отчетности.

*Обсуждение в команде аудиторов (см.: пункт 24)*

A69. На решение руководителя аудита группы о том, кого из членов аудиторской группы включить в дискуссии, и о темах, подлежащих обсуждению, влияют такие факторы, как первоначальные ожидания относительно рисков существенного искажения и ожидаемое участие в обсуждениях аудиторов компонентов.

A70. Дискуссии дают возможность:

- обменяться знаниями о компонентах и их окружении, в том числе о том, какие действия компонентов централизованы;
- обменяться информацией о бизнес-рисках компонентов или группы, а также о том, как неотъемлемый фактор риска может влиять на склонность к искажению информации о классах операций, остатках на счетах и раскрытию информации;

- обменяться мнениями о том, где и как финансовая отчетность группы может быть подвержена риску существенного искажения из-за недобросовестных действий или ошибки;
- выявить подходы руководства группы или компонента, которые могут быть предвзятыми или предназначенными для такого управления доходами, которое способно привести к недобросовестной финансовой отчетности;
- рассмотреть известные внешние и внутренние факторы, влияющие на группу, которые могут действовать или давить на руководство группы или компонента или других лиц, побуждая их к совершению недобросовестных действий, давая им возможность совершения недобросовестных действий, или указывая на культуру или среду, которая позволяет руководству группы, компонента или другим лицам оправдывать совершение недобросовестных действий;
- учесть риск того, что руководство группы или компонента может переопределить элементы управления;
- подумать, используются ли единые учетные политики при подготовке финансовой информации о компонентах для финансовой отчетности группы и, если этого не происходит, то как выявляются и корректируются различия в политиках учета (если этого требует применимая концепция финансовой отчетности);
- обсудить выявленные недобросовестные действия или информацию, которая указывает на наличие недобросовестных действий;
- обменяться такой информацией о рисках существенного искажения финансовой информации компонента, которая может более широко применяться к некоторым или всем другим компонентам;
- поделиться информацией, которая может указывать на несоблюдение национальных законов или правил, например, о выплате взяток и ненадлежащей практике трансфертного ценообразования;
- определить риски существенного искажения, относящиеся к компонентам, где особенно важным может быть проявление профессионального скептицизма;
- обсудить любые события или условия, выявленные руководством группы или командой аудиторов, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности группы продолжать свою деятельность;
- обсудить отношения или транзакции связанных сторон, определенных руководством группы, и любых других связанных сторон, о которых известно команде аудиторов.

*Соображения относительно привлечения аудиторов компонентов (см.: пункт 25)*

A71. Факторы, которые влияют на решение аудиторской группы поручить аудиторам компонентов процедуры оценки риска того или иного характера и глубины, включают, например:

- число и географическое расположение компонентов;
- характер деловой активности компонентов, включая их сложность или специализацию операций;
- систему внутреннего контроля группы, включая информационную систему, действующую на компоненте.

Предыдущий опыт работы с аудиторами компонентов может также повлиять на решение аудиторской группы, привлекать ли их к выполнению процедур оценки рисков. Когда выполнение процедур оценки рисков поручается аудиторам компонентов, аудиторская группа остается ответственной за понимание группы и ее окружения, применимой концепции финансовой отчетности и системы внутреннего контроля группы.

Связанные стороны (см.: пункт 27)

A72. Характер отношений и транзакций со связанными сторонами может в некоторых случаях привести к более высоким рискам существенного искажения финансовой отчетности, чем при транзакциях с несвязанными сторонами.<sup>45</sup> В ходе аудита группы может проявиться более высокий риск существенного искажения ее финансовой отчетности, в том числе вследствие недобросовестных действий, связанных с отношениями со связанными сторонами, когда:

- структура группы сложна;
- информационные системы группы не являются интегрированными и, следовательно, менее эффективны в выявлении и регистрации отношений и транзакций связанных сторон; и
- имеются многочисленные или частые транзакции связанных сторон между организациями и бизнес-единицами группы.

Поэтому в соответствии с требованиями МСА 20046 при наличии таких обстоятельств особенно важно проявлять профессиональный скептицизм в ходе планирования и проведения аудита.

**Существенность (см.: пункт 29)**

A73. По каждому из компонентов, где аудиторские процедуры выполняются с разбивкой по финансовой информации, может быть установлена различная существенность статей отчетности компонента для выполнения аудиторских процедур. Существенность статей отчетности при выполнении аудиторских процедур для компонента не обязательно должна быть арифметической частью весомости статей отчетности при выполнении аудиторских процедур для группы и, следовательно, совокупная сумма весомости статей отчетности при выполнении аудиторских процедур для компонентов может превышать таковую при выполнении аудиторских процедур для группы. Однако настоящий МСА не требует, чтобы для каждого класса транзакций устанавливалось отдельная существенность статей отчетности при выполнении аудиторских процедур по компоненту, сведения баланса счета или раскрытии информации по компоненту.

A74. МСА 320 требует, чтобы аудитор определил уровень или уровни весомости статей отчетности, которые должны применяться к конкретным классам операций, остаткам на счетах или раскрытиям, если в конкретных обстоятельствах организации существует один или несколько конкретных классов операций, остатков на счетах или раскрытий, относительно которых можно ожидать, что искажения сумм, лежащих ниже порога весомости статей отчетности для финансовой отчетности в целом, повлияют на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности.<sup>47</sup> В этих обстоятельствах аудиторской группе может потребоваться рассмотреть вопрос о том, может ли существенность статей отчетности компонента для выполнения аудиторских процедур быть меньше, чем сумма, сообщаемая аудитору компонента для данного конкретного класса операций, баланса счета или раскрытия информации.

<sup>45</sup> МСА 550, пункт 2

<sup>46</sup> МСА 200, пункты 17 и А53–А54

<sup>47</sup> МСА 320, пункт 10

A75. Факторы, которые аудиторская группа может принимать во внимание при установлении весомости статей отчетности компонента для выполнения аудиторских процедур, включают:

- Степень дезагрегирования финансовой информации по компонентам (например, по мере того, как степень дезагрегирования по компонентам увеличивается, для решения о риске агрегирования, как правило, будет уместно установить более низкий уровень существенности для выполнения аудиторских процедур по компоненту). Относительная значимость компонента в группе может влиять на степень дезагрегирования (например, если один компонент представляет большую часть группы, то, вероятно, дезагрегирования по компонентам может быть меньше).
- Ожидаемый характер, частоту и величину искажения финансовой информации по компоненту, например:
  - Существуют ли риски, которые являются уникальными для финансовой информации по компоненту (например, связанные с вопросами отраслевого учета, необычными или сложными операциями).
  - Характер и степень искажения, выявленных по компоненту в ходе предыдущих аудитов.

A76. В некоторых случаях аудиторская группа может выполнять дополнительные аудиторские процедуры по агрегированным классам операций, остаткам по счетам или раскрытиям. Например, аудиторские процедуры могут выполняться на уровне группы для всего класса транзакций или баланса счета как единой генеральной совокупности. В таких случаях для целей выполнения этих процедур часто используется существенность, установленная для выполнения аудиторских процедур по консолидированной финансовой отчетности.

A77. Порог для информирования команды аудитора группы о неисправленных искажениях устанавливается в размере, равном или меньшем, чем величина, рассматриваемая как явно незначительная для финансовой отчетности группы. В соответствии с МСА 450<sup>48</sup> этот порог является суммой, ниже которой искажения не нужно было бы накапливать, поскольку команда аудитора группы ожидает, что накопление таких сумм явно не окажет существенного влияния на финансовую отчетность группы.

### **Выявление и оценка рисков существенных искажений (см.: пункт 31)**

A78. Процесс, используемый командой аудитора группы для выявления и оценки рисков, связанных с существенными искажениями финансовой отчетности, носит итеративный и динамичный характер и может быть сложным, особенно в тех случаях, когда операционная деятельность компонента являются сложными или специализированными, или когда имеется множество компонентов в разных локациях. Применяя МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.)<sup>49</sup>, аудиторская группа формулирует первоначальные ожидания в отношении потенциальных рисков существенного искажения и первоначально идентифицирует значимые классы операций, остатков на счетах и раскрытия финансовой отчетности группы на основе своего понимания группы и ее окружения, применяемой концепции финансовой отчетности и системы внутреннего контроля группы.

<sup>48</sup> МСА 450, пункт А3

<sup>49</sup> МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.), пункт 22

A79. Первоначальные ожидания относительно потенциальных рисков существенного искажения учитывают понимание группы командой аудитора группы, включая ее организации или бизнес-единицы, а также среду и отрасли, в которых они работают. Исходя из своих первоначальных ожиданий, команда аудитора группы может привлекать аудиторов компонентов к процедурам оценки рисков, поскольку их непосредственные знания и опыт работы с организациями или бизнес-единицами группы могут быть полезны для понимания бизнес-деятельности и связанных с ней рисков, а также там, где могут существовать риски существенного искажения финансовой отчетности по таким организациям или бизнес-единицам.

#### *Недобросовестные действия*

A80. Аудитор должен выявлять и оценивать риски существенного искажения финансовой отчетности в связи с недобросовестными действиями, а также разрабатывать и реализовывать соответствующие ответные действия на оцененные риски<sup>50</sup>, включая:

- оценку рисков того, что финансовая отчетность группы существенно искажена в результате недобросовестных действий;
- понимание процесса руководства группой для выявления рисков недобросовестных действий в группе и реагирования на них, в том числе любые конкретные риски недобросовестных действий, выявленные руководством группы, или классы транзакций, остатки на счетах, или те, для которых риск недобросовестных действий выше;
- конкретные компоненты, для которых риски существенного искажения из-за недобросовестных действий выше;
- наличие каких-либо факторов риска недобросовестных действий или указаний на предвзятость в процессе консолидации;
- то, как лица, отвечающие за корпоративное управление группой, следят за процессами в руководстве группой по выявлению рисков недобросовестных действий в группе и реагированию на них, а также за установками руководства группы по управлению такими рисками;
- ответы лиц, отвечающих за корпоративное управление группой, руководства группы, соответствующих лиц в службе внутреннего аудита (и, если это будет сочтено целесообразным, руководства компонентов, аудиторов компонентов и других лиц) на запрос аудиторской группы относительно знаний, которыми могут располагать такие лица, о любых фактических недобросовестных действиях, затрагивающих компонент или группу, подозрениях или предположениях о таких действиях.

<sup>50</sup> МСА 240, *Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при аудите финансовой отчетности*

### *Неотъемлемые факторы риска*

A81. В Приложении 4 приведены примеры событий и условий, которые по отдельности или вместе могут указывать на риски существенного искажения финансовой отчетности групп, вызванные недобросовестными действиями или ошибками.

### *Соображения относительно привлечения аудиторов компонентов (см.: пункт 32)*

A82. Аудиторская группа может привлекать аудиторов компонентов к идентификации и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности групп, которые являются результатом неотъемлемых факторов риска, связанных с финансовой информацией компонента. Например, аудиторская группа может работать с аудитором компонента, разрабатывая первоначальные ожидания потенциальных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы, включая значительный риск, связанный с компонентами. Факторы, влияющие на решение аудиторской группы о том, привлекать ли аудитора компонентов к такой работе, включены в пункт A71 (также см. Приложение 1).

A83. Выявление и оценка неотъемлемого риска и риска контроля могут выполняться различными способами в зависимости от предпочтительных методов или методологий аудита и могут выражаться по-разному. Соответственно, когда аудиторы компонентов назначают процедуры оценки риска, команде аудиторов групп может потребоваться сообщить аудитору компонентов предпочтительном подходе или дать ему соответствующие инструкции.

A84. На основании проведенных процедур оценки риска аудиторская группа может определить, что оцениваемый риск существенного искажения финансовой отчетности группы возникает только в отношении финансовой информации определенных компонентов. Например, риск существенного искажения, связанного с судебным иском, может существовать только в организациях или бизнес-единицах, которые действуют в определенной юрисдикции.

### **Принятие мер в ответ на оцененные риски существенных искажений (см.: пункт 33)**

A85. Отвечая на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы, аудиторские группы могут использовать различные подходы для получения аудиторских доказательств по одному или нескольким классам операций, остаткам на счетах или раскрытиям по различным компонентам. Пункты с A86 по A93 дают указания, призванные помочь аудиторской группе в определении подходящего подхода или комбинации подходов для получения аудиторских доказательств. Пункты с A96 по A101 содержат указания относительно вариантов, доступных команде аудиторов групп при назначении дополнительных аудиторских процедур для аудиторов компонентов с целью получить аудиторские доказательства в отношении финансовой информации о компонентах для финансовой отчетности группы.

### *Масштабирование аудита группы*

A86. Аудиторская группа может разрабатывать и выполнять дальнейшие аудиторские процедуры централизованно, если аудиторские доказательства, которые будут получены при выполнении дальнейших аудиторских процедур по одному или нескольким классам операций, остаткам на счетах или раскрытиям в совокупности, будут реагировать на оцененные риски существенного искажения. Например, если данные бухгалтерского учета операций с доходами всей группы ведутся по группе централизованно (например, в общем сервис-центре), то аудиторская группа может выполнить дополнительные аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков существенного искажения связанных классов операций, остатков на счетах и раскрытия информации, либо запросить аудитора компонента об их проведении.

- A87. По мере того, как сложность и разнообразие группы возрастает (например, если у группы много разных потоков доходов, много направлений деятельности, она работает в нескольких местах или имеет децентрализованные системы внутреннего контроля), аудиторская группа может считать затруднительным централизованное выполнение дальнейших аудиторских процедур. В таких обстоятельствах процедуры реагирования на риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности группы, которые связаны с финансовой информацией компонента, могут более эффективно выполняться на уровне компонента.
- A88. Аудиторская группа может определить, что финансовая информация нескольких компонентов может рассматриваться как одна генеральная совокупность, например, когда транзакции считаются однородными, поскольку имеют одинаковые характеристики, связанные риски существенного искажения одинаковы, а элементы управления спроектированы и работают согласованно.
- A89. Аудиторская группа может определить значительный класс операций, остатков на счетах или раскрытия информации в финансовой отчетности группы, который включает классы операций, остатки на счетах или раскрытия во многих организациях и бизнес-единицах, ни одна из которых по отдельности не приводит к риску существенного искажения на уровне финансовой отчетности группы. Для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудиторские процедуры по этим классам операций, остаткам на счетах или раскрытиям могут выполняться централизованно, если они однородны, подлежат общему контролю, и может быть получен доступ к соответствующей информации. Если это не так, команде аудиторов может потребоваться выполнить аудиторскую процедуру на выбранных компонентах.
- A90. Команда аудитора группы может выполнять аналитические процедуры по существу в соответствии с МСА 520<sup>51</sup> для устранения рисков существенного искажения на уровне предпосылок для классов операций, остатков на счетах или раскрытий в финансовой отчетности группы. В зависимости от обстоятельств задания, финансовая информация компонентов может быть агрегирована командой аудитора группы на соответствующих уровнях для формулировки ожиданий и определения любых расхождений между суммами, отраженным в учете, и ожидаемыми показателями при выполнении аналитических процедур по существу.

#### *Элемент непредсказуемости*

- A91. Включение элемента непредсказуемости в тип работы, проводимой в организации или бизнес-единице, где выполняются процедуры, и в степень участия аудиторской группы в работе, может повысить вероятность выявления существенного искажения финансовой информации по компоненту, что может привести к существенному искажению вследствие недобросовестных действий с финансовой отчетностью группы.<sup>52</sup>

<sup>51</sup> МСА 520, *Аналитические процедуры*

<sup>52</sup> МСА 240, пункт 30(с)



### *Операционная эффективность средств контроля, общих для всей группы*

- A92. Если команда аудитора группы намеревается полагаться на операционную эффективность средств контроля, действующих во всей группе, при определении характера, сроков и степени процедур проверки по существу на уровне группы, либо на уровне компонентов, аудиторская группа должна, в соответствии с МСА 330,<sup>53</sup> разработать и провести тестирование средств контроля для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств эффективности работы этих средств контроля. Сюда входит получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что органы управления работают на компонентах, как и планировалось. Команда аудитора группы может попросить аудитора компонента помочь ей в выполнении этих процедур.
- A93. Если в результате тестирования операционной эффективности средств контроля обнаружено больше отклонений, чем ожидалось, команде аудитора группы может потребоваться пересмотреть план аудита. Возможные изменения в плане аудита могут включать:
- Запрос о проведении дополнительной процедуры проверки по существу для определенных компонентов.
  - Выявление и проверку эффективности работы других значимых разработанных и эффективно внедренных элементов контроля.
  - Увеличение числа компонентов, выбранных для дальнейших аудиторских процедур.

### *Процесс консолидации*

Процедуры консолидации (см.: пункт 34(a))

- A94. Дальнейшие аудиторские процедуры по консолидации, включая субконсолидации, могут включать:
- определение того, что необходимые записи журнала отражены в консолидации; и
  - оценку операционной эффективности средств контроля процесса консолидации и надлежащую реакцию, если какие-либо средства контроля признаны неэффективными.

Консолидация корректировок и реклассификаций (см.: пункт 34(b))

- A95. Процесс консолидации может потребовать корректировки и реклассификации сумм, указанных в финансовой отчетности, которые не проходят через обычные ИТ-приложения, и могут избегать тех же проверок, которым подвергается другая финансовая информация. Оценка командой аудитора группы соответствия, полноты и точности корректировок и реклассификаций может включать:
- оценку того, правильно ли значимые корректировки отражают события и транзакции, лежащие в их основе;
  - определение того, надлежащим ли образом включены те организации или бизнес-единицы, финансовая информация которых была включена в финансовую отчетность группы;
  - определение того, правильно ли рассчитаны, обработаны и утверждены руководством группы и, где применимо, руководством компонента, значимые корректировки;
  - определение того, правильно ли ведутся существенные корректировки, и достаточно ли они документированы; и
  - сверку и исключения внутригрупповых операций и нереализованной прибыли, а также остатков на счетах внутри группы.

<sup>53</sup> МСА 330, пункт 8

*Соображения относительно привлечения аудиторов компонентов (см.: пункт 37)*

- A96. Аудиторы компонентов могут иметь более глубокие знания о компонентах, чем команда аудитора группы, и поэтому команде аудитора группы может понадобиться помощь аудитора компонента для определения характера, сроков и степени дальнейших аудиторских процедур, которые необходимо провести с финансовой информацией компонента.
- A97. При назначении дополнительных аудиторских процедур аудита компонентов команда аудитора группы может запросить аудиторов компонентов выполнить одно или несколько из следующих действий:
- разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры по всей финансовой информации о компоненте;
  - разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры по одному или нескольким классам операций, остатков на счетах или раскрытия информации; или
  - выполнить конкретные дальнейшие аудиторские процедуры, как они определены и доведены до аудитора компонента командой аудитора группы.
- A98. Команда аудитора группы может определить, что аудиторские доказательства должны быть получены по всей или значительной части финансовой информации компонента, чтобы среагировать на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы. В таких обстоятельствах команда аудитора группы может определить, что более эффективно запросить аудитора компонента о том, чтобы он разработал и выполнил дальнейшие аудиторские процедуры по всей финансовой информации о компоненте. В таких обстоятельствах аудитору компонента может потребоваться рассмотреть достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств, полученных при выполнении дальнейших аудиторских процедур в отношении финансовой информации компонента.
- A99. В определенных обстоятельствах команда аудитора группы может определить, что более эффективно запросить аудитора компонента о разработке и выполнении дальнейших аудиторских процедур, связанных со всей финансовой информацией по компоненту. В частности, это может иметь место в том случае, когда существует риск существенного искажения финансовой отчетности группы из-за наличия в компоненте тех или иных событий или условий, которые:
- могут повлиять на реакцию аудитора группы на риски существенного искажения, при оценке активов и обязательств компонента, включенного в финансовую отчетность группы; или
  - могут иметь отношение к оценке руководством группы способности группы продолжать свою деятельность в обозримом будущем.
- A100. Команда аудитора группы может определить, что аудиторские доказательства должны быть получены по одному или нескольким классам операций, остаткам на счетах или раскрытиям финансовой информации о компоненте. В таких обстоятельствах команда аудитора группы может потребовать, чтобы аудитор компонента выполнял дополнительные аудиторские процедуры с классами транзакций, остатками на счетах или раскрытиями, и может поручить разработку и выполнение дополнительных аудиторских процедур аудитору компонента. Аудитору компонента может потребоваться учитывать достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств, полученных при выполнении дальнейших аудиторских процедур в отношении финансовой информации компонента.
- A101. Команда аудитора группы может запросить аудитора компонента выполнить конкретные дополнительные аудиторские процедуры в отношении финансовой информации компонента,

чтобы среагировать на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы. В таких обстоятельствах команда аудитора группы определяет общий характер, сроки и объем процедур, которые должны быть выполнены, и целесообразность этих процедур для получения аудиторских доказательств, необходимых, чтобы среагировать на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы.

Процесс консолидации (см.: пункт 39)

A102. Соответствующий уровень участия аудиторской группы может зависеть от обстоятельств и структуры группы и других факторов, таких как предыдущий опыт работы аудиторской группы с аудиторами компонентов, которые выполняют процедуры консолидации и субконсолидации (также см. пункт A51), и обстоятельства задания по аудиту группы (например, если финансовая информация об организации или бизнес-единице не была подготовлена в соответствии с той же учетной политикой, которая применялась к финансовой отчетности группы).

*Использование аудиторских доказательств из аудита, проведенного для другой цели (см.: пункт 42)*

A103. В силу законодательных, нормативных или иных причин по финансовой отчетности организации или бизнес-единицы, входящей в состав группы, может быть проведен отдельный аудит, и выпущено аудиторское заключение. Например, это может иметь место, если организация или бизнес-единица была приобретена ближе к концу года. Если по законодательным, нормативным или другим причинам был проведен такой аудит, и выдано аудиторское заключение, команда аудитора группы может использовать аудиторские доказательства этого аудита при условии, что она удовлетворена тем, что такая работа соответствует целям аудиторской группы. Если выполненные аудиторские процедуры не являются надлежащим ответом на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы, команда аудитора группы может принять решение не использовать аудиторские доказательства из этого аудита. В качестве альтернативы команда аудитора группы может планировать проведение дополнительных аудиторских процедур на компоненте для оценки оцениваемых рисков существенного искажения финансовой отчетности группы.

A104. В дополнение к факторам, указанным в пункте 42, повлиять на решение аудиторской группы относительно использования аудиторских доказательств, полученных в результате аудита, проведенного по законодательным, нормативным или другим причинам, для аудита группы, могут следующие факторы:

- различия в схемах финансовой отчетности, применяемых при подготовке финансовой отчетности организации или бизнес-единицы и при подготовке финансовой отчетности группы;
- различия в стандартах аудита и других стандартах, применяемых аудитором компонента и тех, которые применяются при аудите финансовой отчетности группы;
- различия в сроках окончания периодов финансовой отчетности организации или бизнес-единицы и финансовой отчетности группы.

A105. Среди других требований настоящего МСА, связанных с использованием работы аудитора компонента, как описано в пункте 42(с), могут быть те, которые касаются понимания группы и ее окружения, применимой концепции финансовой отчетности и системы внутреннего контроля группы, весомости статей отчетности, выявления и оценки рисков существенного искажения, ответа на оцененные риски существенного искажения и двустороннего информационного взаимодействия между командой аудитора группы и аудитором компонента.

## **Двустороннее информационное взаимодействие между командой аудитора группы и аудитором компонента**

*Эффективное двустороннее информационное взаимодействие* (см.: пункт 43)

A106. Четкое и своевременное информирование об обязанностях аудиторской группы и аудитора компонента, сроки процедур, подлежащих выполнению аудитором компонента, и результаты этих процедур, которые должны быть представлены команде аудитора группы, а также ожидаемое общее содержание такого информационного взаимодействия помогают создать основу для эффективной двусторонней связи. Эффективное двустороннее взаимодействие между командой аудитора группы и аудиторами компонентов также помогает сформулировать ожидания для аудиторов компонентов и облегчает руководство работой аудиторов компонентов, надзор за ней, а также обзорную проверку этой работы со стороны аудиторской группы.

A107. Факторы, которые могут также способствовать эффективной двусторонней связи, включают:

- взаимопонимание соответствующих вопросов и ожидаемых действий, возникающее в процессе связи;
- способ, которым будет осуществляться связь. Например, может оказаться удобнее обсудить некоторые вопросы лично, по телефону или в ходе видеоконференции, а не по электронной почте;
- лицо или лица в команде аудитора группы, которые будут поддерживать связь по конкретным вопросам;
- ожидания аудиторской группы относительно двустороннего характера связи и своевременного донесения аудитором компонента вопросов, которые, как считается, касаются аудита группы, до аудиторской группы;
- Процесс принятия мер и отчетности по вопросам, сообщаемым командой аудитора группы.

*Форма информационного взаимодействия* (см.: пункт 43)

A108. Требования аудиторской группы часто доносятся в виде набора инструкций и могут быть дополнены прямой связью с аудитором компонента, например, посредством телефонного звонка или видеоконференции. Связь аудитора компонента с командой аудитора группы часто принимает форму меморандума или отчета о выполненной работе. Связь между командой аудитора группы и аудитором компонента, однако, не обязательно должна поддерживаться в письменной форме. Например, команда аудитора группы может организовать личную или дистанционную встречу с аудитором компонента для обсуждения выявленных значительных рисков или обзорной проверки соответствующих частей аудиторской документации аудитора компонента. В любом случае действуют документированные требования этого и других МСА.

A109. На форму информационного взаимодействия могут влиять такие факторы как:

- значимость, сложность или срочность вопроса;
- будет ли вопрос доведен до руководства группы и лиц, отвечающих за корпоративное управление группой.

*Время информационного взаимодействия* (см.: пункт 43)

A110. Подходящее время для информационного взаимодействия будет зависеть от обстоятельств задания. Соответствующие обстоятельства могут включать характер, сроки и объем работ, которые должны быть выполнены аудитором компонента, а также действия, которых ожидают от аудитора компонента. Например, сообщения, касающиеся вопросов планирования, часто

могут быть сделаны на раннем этапе задания по аудиту, а для нового задания они могут стать частью согласования условий задания.

*Несоблюдение законов или правил (см.: пункт 20, 43)*

A111. Руководитель группы аудита может получить информацию о несоблюдении или подозрении на несоблюдение законов или правил. При таких обстоятельствах руководитель группы аудита может быть обязан согласно соответствующим этическим требованиям, законам или нормативным актам сообщить о проблеме аудитору компонента.<sup>54</sup> Обязанность руководителя группы аудита сообщать о несоблюдении или подозрении на несоблюдение может распространяться на компоненты, которые не входят в сферу аудита группы (например, это могут быть компоненты, для которых аудит требуется по закону, регламенту или по другой причине, но для которых не выполняются дополнительные процедуры для целей аудита группы).

*Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление компонентом (см.: пункт 44(f))*

A112. При определенных обстоятельствах команда аудитора группы может объединять определенные организации или бизнес-единицы в компоненты для целей планирования и выполнения аудита группы (см. Пункты A4-A6). В этих обстоятельствах команде аудитора группы, возможно, потребуется использовать профессиональное суждение для определения, в соответствии с МСА 260 (пересмотрен)<sup>55</sup> соответствующего лица (лиц) в структуре управления тех организаций или бизнес-единиц, с которыми необходимо поддерживать связь с учетом характера вопросов, подлежащих обсуждению.

*Обзорная проверка аудиторской документации аудиторов компонентов (см.: пункт 45(b))*

A113. Характер, сроки и объем проверки аудиторской документации аудитора компонента могут различаться согласно обстоятельствам и могут зависеть от:

- (a) выявленных рисков существенного искажения финансовой отчетности, включая степень, в которой аудитор компонента был вовлечен в процедуры оценки рисков и в выявление и оценку этих рисков;
- (b) понимания командой аудитора группы характеристик аудитора компонента, включая компетенцию и возможности аудитора компонента;
- (c) того факта, что аудиторская документация аудитора компонента была проверена на соответствие политике или процедурам фирмы аудитора компонента с целью обзорной проверки аудиторской документации; и
- (d) ограничения возможности для аудиторской группы иметь доступ к аудиторской документации аудитора компонента. (см.: пункт 47–48)

<sup>54</sup> См., например, Раздел 360.17 и Раздел 360.18 Кодекса IESBA/МЭКПБ

<sup>55</sup> МСА 260 (пересмотрен), пункт 11

## **События после отчетной даты**

A114. Команда аудитора группы может:

- (a) запросить аудитора компонента выполнить процедуры в отношении событий после отчетной даты, чтобы помочь команде аудитора группы определить те события, которые происходят между датами финансовой информации о компонентах и датой аудиторского заключения по финансовой отчетности группы;
- (b) выполнить процедуры, чтобы охватить период между датой сообщения от аудитора компонента о событиях после отчетной даты и датой аудиторского заключения по финансовой отчетности группы.

Оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств

*Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств (см.: пункт 49)*

A115. Оценка, требуемая пунктом 49, помогает команде аудитора группы в определении того, по-прежнему ли уместны общая стратегия аудита группы и план аудита группы, разработанные для реагирования на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы. Требование, содержащееся в МСА 330<sup>56</sup>, согласно которому аудитор, независимо от оцененных рисков существенного искажения, обязан разработать и выполнить основные процедуры для каждого существенного баланса счета, класса операций и раскрытия, также может быть полезным для целей этой оценки в контексте финансовой отчетности группы.

*Оценка влияния на мнение по аудиту группы (см.: пункт 50)*

A116. Оценка руководителя аудиторов группы может касаться того, указывают ли искажения, о которых сообщили аудиторы компонентов, на системную проблему (например, в отношении операций, на которые распространяется общая политика учета или общий контроль), которая может повлиять на другие компоненты.

**Аудиторское заключение** (см.: пункт 52)

A117. Несмотря на то, что аудиторы компонентов могут работать с финансовой информацией о компонентах в интересах аудита группы, и как таковые несут ответственность за свои общие выводы, заключения или мнения, за мнение аудитора группы отвечает руководитель группы аудита или фирма руководителя группы аудита.

A118. В случае, если мнение по аудиту группы было изменено из-за того, что команда аудитора группы не смогла получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении финансовой информации об одном или нескольких компонентах, в разделе «Основание для квалифицированного мнения» или «Основание для отказа от мнения» отчета аудитора по финансовой отчетности группы описываются причины такой неспособности без ссылки на аудитора компонента, если только такая ссылка не необходима для надлежащего объяснения обстоятельств.<sup>57</sup>

<sup>56</sup> МСА 330, пункт 18

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

*Обзорная проверка аудитора компонента* руководителем аудита группы (см.: пункт 53)

A119. Не предполагается, что руководитель аудита группы будет проводить обзорную проверку обмена сообщениями между аудитором и руководством компонента до его публикации. Руководитель аудита группы может информировать аудиторов компонентов об их обязанности выявлять те сообщения, которые могут иметь значение для задания по аудиту группы.

*Связь с руководством группы* (см.: пункт 54–55)

A120. МСА 240 содержит требования и рекомендации по извещению руководства группы о недобросовестных действиях и лиц, отвечающих за корпоративное управление, о тех случаях, когда само руководство группы может быть вовлечено в недобросовестные действия.<sup>58</sup>

A121. Руководству группы может потребоваться сохранять конфиденциальность той или иной существенно чувствительной информации. Примеры вопросов, которые могут иметь значение для финансовой отчетности компонента, но о которых руководство компонента может не знать, включают следующее:

- возможный судебный процесс,
- планы по отказу от существенных производственных активов,
- события после отчетной даты,
- важные юридические соглашения.

*Связь с лицами, отвечающими за корпоративное управление группой* (см.: пункт 56)

A122. Информация, которую команда аудитора группы сообщает лицам, отвечающим за корпоративное управление группой, может включать те вопросы, которые доводятся до сведения аудиторской группы аудиторами компонентов, и которые команда аудитора группы считает важными для обязанностей лиц, отвечающих за корпоративное управление группой. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление группой, может происходить в разное время в ходе аудита группы. Например, вопрос, упомянутый в пункте 56(a), может быть доведен до них после того, как команда аудитора группы определила работу, которая должна быть проведена с финансовой информацией компонентов. С другой стороны, вопрос, упомянутый в пункте 56(b), может быть раскрыт в конце аудита, а по вопросам, перечисленным в пунктах 56(c)-(d), информация может быть передана по мере возникновения таких вопросов.

A123. МСА 260 (пересмотрен)<sup>59</sup> требует от аудитора связи с лицами, отвечающими за корпоративное управление, обзора запланированного объема и сроков проведения аудита. В отношении аудита группы команда аудитора группы определяет его планируемый охват и подходы на основе понимания группы и ее окружения в соответствии с пунктом 24 настоящего МСА. Это понимание помогает команде аудитора группы составить предварительные суждения о компонентах, в том числе о том, как организации или бизнес-единицы группы могут быть объединены для целей планирования и выполнения аудита группы, и где может потребоваться участие аудиторов компонентов.

<sup>57</sup> МСА 705 (пересмотрен), пункты 20 и 24

<sup>58</sup> МСА 240, пункты 41–43

<sup>59</sup> МСА 260 (пересмотрен), пункт 15

## Документация (см.: пункт 57)

A124. В соответствии с МСА 230<sup>60</sup> аудиторская документация для задания по аудиту группы должна быть достаточной для того, чтобы опытный аудитор, не имеющий ранее никакой связи с данным аудитом, мог понять выполненные аудиторские процедуры, полученные доказательства и сделанные заключения относительно значимых вопросов, возникших во время аудита группы. Аудиторская документация по аудиту группы включает документы о характере, сроках и объеме работ, связанных с компонентами и выполненных аудиторами компонентов (документация аудитора компонента). Такая документация может находиться в аудиторском файле аудитора компонента и не нуждается в тиражировании в аудиторском файле аудиторской группы. Тем не менее, команда аудитора группы может определить, что целесообразно включить определенные документы аудитора компонента в файл аудита аудиторской группы (например, документацию по важным вопросам, рассматриваемым аудитором компонента, которые имеют отношение к аудиту группы). Степень, в которой такая документация от аудитора компонента включена в файл аудита от аудиторской группы, зависит от их профессионального суждения.

### *Документация по руководству и надзору за аудиторами компонентов и обзорной проверке их работы*

A125. МСА 300<sup>61</sup> требует, чтобы аудитор описывал в плане аудита характер, сроки и степень планируемого руководства и контроля работы членов аудиторской группы, а также ее обзорной проверки.

A126. Когда аудиторы компонентов участвуют в аудите группы, документация аудиторской группы об их участии в работе может включать, например:

2. Необходимое информационное взаимодействие с аудиторами компонентов, включая выданные инструкции и другие подтверждения, требуемые настоящим МСА.
3. Обоснование выбора площадок аудиторов компонентов для посещений, их присутствия на заседаниях и характер обсуждаемых вопросов.
4. Вопросы, обсуждаемые в ходе теле- или видеоконференций с аудиторами или руководством компонентов.
5. Обоснование выбора командой аудитора группы документации аудитора компонента для обзорной проверки.
6. Обоснование изменений в запланированном характере и степени вовлеченности аудиторов компонентов в задание.

A127. Определение характера и степени проверки документации аудитора компонента командой аудитора группы также является предметом профессионального суждения. В Пункте A113 перечисляются факторы, которые могут повлиять на определение степени проверки аудиторской документации аудиторов компонентов.

A128. Политики или процедуры, установленные фирмой в соответствии с системой контроля качества, или ресурсы, предоставляемые фирмой или сетью, могут помочь команде аудитора группы в документировании руководства работой аудиторов компонентов, надзора за ней и ее обзорной проверки. Например, фирма, возможно, разработала инструмент электронного аудита, который может использоваться для облегчения связи между аудиторами группы и аудиторами компонентов, и такой инструмент также может использоваться для работы с аудиторской документацией.

<sup>60</sup> МСА 230, пункты 8–9

<sup>61</sup> МСА 300, *Планирование аудита финансовой отчетности*, пункт 9(а).



*Другие соображения по документации, когда доступ к документации по аудиту компонента ограничен*

- A129. Аудиторская документация для аудита финансовой отчетности группы может представлять некоторые дополнительные сложности или проблемы в зависимости от структуры группы. Это может происходить, например, когда группа имеет организации или бизнес-подразделения в ряде различных юрисдикций с различными законами или правилами, которые могут ограничивать возможность доступа к документации аудитора компонента для аудиторской группы или ограничивать аудитору компонента возможность предоставлять документацию вне его юрисдикции.
- A130. В этих обстоятельствах команда аудитора группы, тем не менее, должна получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы обеспечить основу для формирования мнений о финансовой отчетности группы. Кроме того, когда команда аудитора группы принимает решение о целесообразности включения соответствующих частей документации аудитора компонента в файл аудита аудиторской группы, однако это невозможно в связи с существующими ограничениями, может потребоваться включение описания аудиторских процедур, выполняемых аудитором компонента по вопросам, относящимся к аудиту группы, а также доказательств, полученных в результате выполнения процедур, и выводов, сделанных аудитором компонента в отношении этих вопросов, в аудиторскую документацию аудиторской группы. Команда аудитора группы использует профессиональное суждение при определении характера и масштабов такой документации для включения в файл аудита аудиторской группы с учетом требований МСА 230.

## Приложение 1

(см.: пункт 4, A8, A82)

### Вопросы, касающиеся вовлечения аудиторов компонентов в аудит группы

1. В этом приложении содержатся дополнительные указания по вопросам, которые команда аудитора группы может рассмотреть при определении того, должны ли аудиторы компонентов участвовать в аудите группы и в какой степени. Когда речь идет об аудиторах компонентов, этот МСА включает дополнительные требования и рекомендации, касающиеся руководства работой аудиторов компонентов и надзора за ней со стороны аудиторской группы, а также обзорной проверки их работы в соответствии с Предлагаемым МСА 220 (пересмотрен). Однако, как указано в пункте 6, руководитель аудита группы остается в конечном счете ответственным за соблюдение требований настоящего МСА и, следовательно, подотчетным.
2. Аудиторы компонентов могут участвовать и нередко участвуют во всех этапах аудита группы. Определение того, должны ли и в какой степени аудиторы компонентов участвовать в задании по аудиту группы, является вопросом профессионального суждения для аудиторской группы и начинается с принятия и продолжения задания по аудиту группы (см. пункт 13). Предварительное понимание группы и ее окружения, включая вопросы, описанные в Пункте 24, и ожидаемых локаций, функций или действий в группе, где должны быть получены аудиторские доказательства, обеспечивает основу для того, чтобы руководитель аудита группы определил, что достаточные и надлежащие ресурсы для выполнения задания по аудиту группы могут быть выделены. Это определение относится, например, к:
  - характеристике ресурсов, таких как использование соответствующим образом опытных членов аудиторской группы. Например, аудиторы компонентов могут иметь больший опыт и более глубокое знание компонентов и их среды (включая язык, культуру, деловую практику, местные законы и правила), чем команда аудитора группы;
  - количеству ресурсов, выделяемых для аудита определенных областей, и их распределению. Например, распределение компонентов по нескольким местоположениям может повлиять на необходимость привлечения аудиторов компонентов в этих местоположениях; или
  - организации доступа. Например, участие аудиторов компонентов может потребоваться, когда доступ аудиторской группы к компоненту в конкретной юрисдикции ограничен.
3. Определение уровня привлечения аудиторов компонентов – это итеративный процесс. Когда команда аудитора группы определяет предварительно, что аудиторы компонентов будут привлечены к аудиту группы, ей следует определить, обладают ли аудиторы компонентов соответствующей компетенцией и возможностями (см. пункт 21). В пунктах A41-A46 рассматриваются характер, сроки и объем процедур аудиторской группы, используемых, чтобы получить представление о компетенции и возможностях аудиторов компонентов. На такие процедуры влияют факторы, описанные в пункте A42, например, предыдущий опыт или знания аудиторов компонентов, а также степень, в которой команда аудитора группы и аудитор компонента подчиняются общей политике и процедурам.
4. Характер, сроки и степень привлечения аудитора компонентов будут варьироваться в зависимости от обстоятельств задания. Команда аудитора группы может решить, что

целесообразно привлечь аудитора компонента для оказания помощи команде аудитора группы группы в выполнении ее обязанностей согласно требованиям настоящего МСА, включая все или некоторые из следующих:

- Понимание группы и ее окружения путем разработки и проведения процедур оценки рисков (см. пункт 25);
  - Выявление и оценка рисков существенных искажений финансовой отчетности группы (см. пункт 32); и
  - Разработка и выполнение дальнейших аудиторских процедур (см. пункт 37).
5. Получив понимание группы и ее окружения, команда аудитора группы может решить в отношении определенных компонентов, что для продолжения аудита группы в соответствии с пунктом 24 настоящего МСА у нее достаточно ресурсов и опыта, и поэтому не следует поручать разработку и выполнение процедур оценки рисков по компоненту аудитору компонента. Однако команда аудитора группы может по-прежнему обсуждать с аудитором компонента, есть ли какие-либо существенные изменения в бизнесе или системе внутреннего контроля компонента, которые могли бы повлиять на риски, связанные с существенными искажениями финансовой отчетности группы, и когда команда аудитора группы намерена поручить аудитору компонента разработку и выполнение дальнейших аудиторских процедур.
6. Относительно некоторых компонентов команда аудитора группы может счесть уместным участие аудитора компонента во всех этапах работы по этому компоненту в ходе аудита группы (например, в отношении коммерческой деятельности компонента, по которому команда аудитора группы не обладает такими же глубокими знаниями или опытом, как аудитор компонента). Участие аудитора компонента может включать:
- разработку и выполнение процедур оценки риска для получения информации, касающейся данного компонента, в целях определения и оценки риска существенного искажения финансовой отчетности группы; и
  - разработку и выполнение дальнейших аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы.
7. Например, как описано в пункте A98, команда аудитора группы может определить, что для реагирования на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы аудиторские доказательства должны быть получены по всей или значительной доле финансовой информации компонента. В таких обстоятельствах большой опыт аудитора компонента и знание бизнеса компонента могут означать, что аудитор компонента лучше подходит для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

**Пример независимого отчета аудитора в случае, когда команда аудитора группы не в состоянии получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых основывается мнение аудитора группы**

- Настоящий пример аудиторского заключения исходит из следующих первоначальных обстоятельств:
- Проведен аудит полного комплекта консолидированной финансовой отчетности организации, отличной от организации, ценные бумаги которой допущены к организованному торгам, с использованием концепции достоверного представления. Проведенный аудит – это аудит группы (т. е. применяется МСА 600 (пересмотрен)).
- Консолидированная финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (Концепция общего назначения).
- Условия задания по аудиту отражают описание ответственности руководства за консолидированную финансовую отчетность, приведенное в МСА 210.
- Команда аудитора группы не может получить достаточных и надлежащих доказательств относительно компонента, учитываемого по методу долевого участия (он признан в отчете о финансовом положении в сумме 15 миллионов долларов США, при этом суммарные активы составляют 60 миллионов долларов США), поскольку команда аудитора группы не имела доступа к данным бухгалтерского учета, руководству или аудитору компонента.
- Команда аудитора группы ознакомилась с проверенной финансовой отчетностью компонента по состоянию на 31 декабря 20X1 года, включая отчет аудитора по этому вопросу, и рассмотрела соответствующую финансовую информацию, хранимую руководством группы в отношении компонента.
- По мнению руководителя задания группы, влияние этой неспособности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства на консолидированную финансовую отчетность группы является существенным, но не всеобъемлющим.<sup>62</sup>
- Кодекс IESBA/МЭКПБ включает все соответствующие этические требования, которые применяются к аудиту.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу, что не существует существенной неопределенности, связанной с событиями или условиями, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности организации продолжать свою деятельность в соответствии с МСА 570 (пересмотрен).
- Аудитор не обязан и решил не информировать о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701.<sup>63</sup>
- Аудитор получил всю прочую информацию вплоть до даты составления аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения мнения с оговоркой о консолидированной финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию.
- Лица, ответственные за надзор за составлением консолидированной финансовой отчетности – это иные лица, нежели ответственные за подготовку консолидированной финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту консолидированной финансовой отчетности аудитор имеет другие обязанности по отчетности, требуемые в соответствии с местным законодательством.

<sup>62</sup> Если, по мнению руководителя аудита группы, влияние неспособности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства на финансовую отчетность группы является существенным и всеобъемлющим, руководитель аудита группы откажется от выражения своего мнения в соответствии с МСА 705 (пересмотрен).

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам компании ABC [или другому надлежащему адресату]

## Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности<sup>64</sup>

### Мнение с оговоркой

Мы провели аудит консолидированной финансовой отчетности компании ABC и ее дочерних компаний (Группа), которая включает консолидированный отчет о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также консолидированный отчет о совокупном доходе, консолидированный отчет об изменениях в капитале и консолидированный отчет о денежных потоках за истекший год и примечания к консолидированной финансовой отчетности, включая краткое изложение основных принципов политики учета.

По нашему мнению, за исключением возможного влияния вопроса, описанного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» нашего заключения, прилагаемая консолидированная финансовая отчетность во всех существенных отношениях представляет консолидированное финансовое положение (или дает правдивое и объективное представление о ней), Группы по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатов) и движение (или движению) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRSs).

### Основание для выражения мнения с оговоркой

Инвестиции компании ABC в компанию XYZ, иностранную ассоциированную компанию, приобретенную в течение года и учитываемую по методу долевого участия, отражены в консолидированном отчете о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года в размере 15 миллионов долларов США, а доля ABC в чистой прибыли XYZ, составившей 1 млн. долларов США, включена в консолидированный отчет о совокупном доходе за истекший год. Нам не удалось получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств о балансовой стоимости инвестиций ABC в XYZ по состоянию на 31 декабря 20X1 года и о доле ABC в чистой прибыли XYZ за год, поскольку нам было отказано в доступе к финансовой информации, руководству и аудиторам компании XYZ. Поэтому мы не смогли определить, были ли необходимы какие-либо корректировки этих сумм.

Мы провели аудит в соответствии с международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами более подробно описаны в разделе «Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности» нашего отчета. Мы независимы от Группы в соответствии с *Международным кодексом этических норм для профессиональных бухгалтеров (включая международные стандарты независимости)* (Кодекс МЭКПБ) Совета по международным этическим стандартам для бухгалтеров, и выполнили другие наши этические обязанности в соответствии с Кодексом МЭКПБ. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для нашего квалифицированного мнения аудитора.

**Прочая информация [или другое название, если это уместно, например «Информация, помимо финансовой отчетности и отчета аудитора по нему»]**

*[Отчетность в соответствии с требованиями отчетности в МСА 720 (пересмотрен)<sup>65</sup> - см. Иллюстрацию 6 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотрен). Последний пункт Раздела «Прочая информация» на Рисунке 6 будет настроен так, чтобы описать конкретный вопрос, дающий основание для обоснованного мнения, которое также влияет на Прочую информацию.]*

<sup>63</sup> МСА 701, *Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении*

<sup>64</sup> Подзаголовок «Отчет о проверке консолидированной финансовой отчетности» не нужен в тех случаях, когда второй подзаголовок «Отчет о прочих правовых и нормативных требованиях» не применим.

## **Обязанности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, по консолидированной финансовой отчетности**<sup>66</sup>

[Отчетность в соответствии с МСА 700 (пересмотрен)<sup>67</sup> – см. Рисунок 2 в МСА 700 (пересмотрен).]

## **Обязанности аудитора по аудиту консолидированной финансовой отчетности**

[Отчетность в соответствии с МСА 700 (пересмотрен)<sup>67</sup> – см. Рисунок 2 в МСА 700 (пересмотрен). Последние два пункта, которые применимы только при проверке перечисленных организаций, не будут включены.]

## **Отчет о других правовых и нормативных требованиях**

[Отчетность в соответствии с МСА 700 (пересмотрен)<sup>67</sup> – см. Рисунок 2 в МСА 700 (пересмотрен).]

[Имя и подпись лица от имени аудиторской организации, полное имя аудитора или оба, в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

Если, по мнению руководителя задания группы, влияние на финансовую отчетность группы неспособности получить достаточные надлежащие данные, подтверждающие наличие аудиторских доказательств, является существенным и всеобъемлющим, руководитель аудита группы отказывается от выражения своего мнения в соответствии с МСА 705 (пересмотрен).

<sup>65</sup> МСА 720 (пересмотрен), *Обязанности аудитора, связанные с прочей информацией*

<sup>66</sup> В этих примерах аудиторских отчетов термины 'руководство' и 'лица, отвечающие за корпоративное управление', возможно, придется заменить другими терминами, которые подходят в контексте правовой концепции в конкретной юрисдикции.

<sup>67</sup> МСА 700 (пересмотрен), *Формирование мнения и отчет по финансовой отчетности*

### Понимание системы внутреннего контроля группы

1. В этом приложении приводятся примеры элементов управления, которые могут быть полезны для понимания системы внутреннего контроля группы в ее окружении, и подробно рассматривается применение МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.) в отношении аудита финансовой отчетности группы.<sup>86</sup> Примеры могут не относиться к каждому заданию по аудиту группы, и список примеров не обязательно является полным.

#### Среда контроля

2. Понимание командой аудитора группы среды контроля группы может включать такие вопросы, как:
  - Структура функций управления и руководства в рамках всей группы, а также обязанности руководства группы по надзору, включая механизмы распределения полномочий и ответственности руководства организаций или бизнес-единиц в группе.
  - Как структурирован и организован надзор за системой внутреннего контроля группы лицами, отвечающими за корпоративное управление.
  - Как этические и поведенческие стандарты доводятся до сотрудников и реализуются на практике в рамках всей группы (например, на основе общегрупповых программ, таких как кодексы поведения и программы профилактики недобросовестных действий).
  - Согласованность политик и процедур по всей группе, включая наставление по процедурам финансовой отчетности.

#### Процесс оценки рисков группой

3. Понимание командой аудитора группы процесса оценки риска группой может включать такие вопросы, как процесс оценки риска руководством группы, то есть процесс выявления, анализа и управления бизнес-рисками, включая риск недобросовестных действий, которые могут привести к существенному искажению финансовой отчетности группы.

#### Процесс мониторинга системы внутреннего контроля группы

4. Понимание командой аудитора группы процесса мониторинга системы внутреннего контроля в группе может включать такие вопросы, как мониторинг средств контроля, в том числе то, как контролируются средства контроля по всей группе и, где это уместно, деятельность службы внутреннего аудита по всей группе, включая ее характер, обязанности и деятельность по мониторингу средств контроля в организациях или подразделениях группы. МСА 610 (пересмотренный в 2013 году)<sup>87</sup> посвящен оценке командой аудитора группы того, адекватно ли статус и соответствующие политики и процедуры службы внутреннего аудита организации поддерживают объективность внутренних аудиторов, уровень компетенции службы внутреннего аудита, и применяет ли служба внутреннего аудита систематический строгий подход там, где команда аудитора группы планирует ее использовать.

<sup>86</sup> МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.), Приложение 3

<sup>87</sup> МСА 610 (Revised 2013), *Использование работы внутренних аудиторов*, пункт 15

## **Информационная система и информационное взаимодействие**

5. Понимание командой аудитора группы информационной системы и информационного взаимодействия в группе может включать такие вопросы, как:

- Мониторинг операций руководства группы и финансовые результаты организаций или бизнес-единиц в группе, в том числе регулярные процедуры отчетности, что позволяет руководству группы отслеживать производительность в ее связи с бюджетами и принимать соответствующие меры.
- Мониторинг, контроль, согласование и исключение из учета внутригрупповых операций и нереализованной прибыли, а также остатков внутригрупповых счетов на уровне группы.
- Процесс мониторинга своевременности представления и оценки точности и полноты финансовой информации, получаемой от организаций или бизнес-единиц в группе.

### *Процесс консолидации*

6. Понимание командой аудитора группы процесса консолидации может включать такие темы, как:

Вопросы, относящиеся к применяемой концепции финансовой отчетности:

- Уровень понимания руководством организаций или бизнес-единиц в группе применимой концепции финансовой отчетности.
- Процесс идентификации и учета организаций или бизнес-единиц в группе в соответствии с применимой концепцией финансовой отчетности.
- Процесс определения отчетных сегментов для сегментной отчетности в соответствии с применимой концепцией финансовой отчетности.
- Процесс идентификации связанных отношений и транзакций связанных сторон для отчетности в соответствии с применимой концепцией финансовой отчетности.
- Учетная политика, применяемая к финансовой отчетности группы, изменения по сравнению с прошлым финансовым годом и изменения, возникшие в результате применения новых или пересмотренных стандартов в соответствии с применимой концепцией финансовой отчетности.
- Процедуры работы с организациями или бизнес-единицами в группе, срок окончания финансового года которых отличается от срока окончания финансового года группы.

Вопросы, касающиеся процесса консолидации:

- Процесс, применяемый руководством группы, для понимания учетной политики, используемой организациями или бизнес-единицами в группе, и, где это применимо, использования единых учетных политик при подготовке финансовой информации об организациях или бизнес-единицах в группе для финансовой отчетности группы, выявления различий в учетной политике, корректируемых по необходимости в соответствии с применимой концепцией финансовой отчетности. Единая учетная политика – это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практики, принятые группой, на основе применимой концепции финансовой отчетности, которую организации или бизнес-подразделения в группе используют для последовательного представления отчетов о подобных операциях. Эти политики обычно описаны в руководстве по процедурам финансовой отчетности и пакете документов по отчетности, выпускаемом руководством группы.



- Процесс, применяемый руководством группы, для обеспечения полной, точной и своевременной финансовой отчетности организаций или бизнес-единиц в группе с целью ее консолидации.
- Процесс перевода финансовой информации иностранных организаций или бизнес-единиц в группе в валюту финансовой отчетности группы.
- Организация информационных технологий в среде группы, включая соответствующие ИТ-приложения, с целью консолидации и ведения политик, определяющих потоки информации в процессе консолидации.
- Процесс получения руководством группы информации о событиях после отчетной даты.
- Вопросы, касающиеся консолидации, корректировки и реклассификации:
- Процесс записи корректировки консолидации, включая подготовку, авторизацию и обработку связанных записей журнала, а также опыт персонала, ответственного за консолидацию.
- Корректировка консолидации, требуемая согласно применяемой концепции финансовой отчетности.
- Бизнес-обоснование событий и транзакций, которые привели к корректировкам консолидации
- Частота, характер и размер транзакций между организациями или бизнес-единицами в группе.
- Процедуры мониторинга, контроля, согласования и исключения внутригрупповых операций и нереализованной прибыли, а также остатков на счетах внутри группы.
- Шаги, предпринятые для определения справедливой стоимости приобретенных активов и обязательств, процедур амортизации гудвилла (где применимо) и тестирования гудвилла на предмет обесценения в соответствии с применимой концепцией финансовой отчетности.
- Соглашения с мажоритарным владельцем или миноритарными акционерами относительно убытков, понесенных организацией или бизнес-единицей в группе (например, обязательство миноритарного акционера компенсировать такие убытки).

#### **Контрольная деятельность**

7. Понимание командой аудитора группы контрольной деятельности может включать такие вопросы, как:
  - Степень централизации информационных технологий и общность ИТ-приложений, ИТ-процессов и ИТ-инфраструктуры в среде группы.
  - Единообразии средств управления обработкой информации и общие средства контроля ИТ-систем для всей группы или ее части.
  - Степень общности разработки тех элементов управления для всей группы или ее части, которые занимают рисками существенного искажения финансовой отчетности группы на уровне предпосылок.
  - Степень, в которой совместно разработанные средства управления последовательно реализованы для всей группы или ее части.

**Примеры условий или событий, которые могут указывать на риски существенного искажения финансовой отчетности группы**

Ниже приведены примеры событий (включая транзакции) и условий, которые могут указывать на наличие рисков существенного искажения финансовой отчетности группы на уровне финансовой отчетности или уровне предпосылок. Примеры, представленные с учетом неотъемлемого фактора риска, охватывают широкий спектр событий и условий; однако не все события и условия имеют отношение к каждому заданию по аудиту группы, и список примеров не является исчерпывающим. События и условия были отнесены к той категории факторов неотъемлемого риска, которая может иметь наибольшее влияние в данных обстоятельствах. Важно отметить, что вследствие взаимосвязей между факторами неотъемлемого риска эти события и условия также могут быть подвержены влиянию других факторов неотъемлемого риска и испытывать их воздействие в различной степени. Также см. МСА 315 (пересмотрен в 2019 г.), Приложение 2.

Фактор неотъемлемого риска	Примеры условий или событий, которые могут указывать на риски существенного искажения финансовой отчетности группы на уровне предпосылок:
Сложность	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Наличие сложных транзакций, которые учитываются в нескольких организациях или бизнес-единицах группы.</li> <li>• Применение учетных политик по организациям или бизнес-единицам в группе, которые отличаются от применяемых к финансовой отчетности группы.</li> <li>• Бухгалтерские измерения или раскрытия, которые включают сложные процессы, используемые организациями или бизнес-единицами в группе, такие как сложные инструменты финансового учета.</li> <li>• Операции, на которые распространяется регулирование высокой степени сложности в нескольких юрисдикциях, или организации или бизнес-единицы в группе, которые работают в нескольких отраслях, на которые распространяются различные типы регулирования.</li> </ul>
Субъективность	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Суждения относительно того, какие организации или бизнес-единицы в группе требуют включения их финансовой информации в финансовую отчетность группы в соответствии с применимой концепцией финансовой отчетности, например, существуют ли какие-либо специализированные организации или неторговые организации и требуется ли в их отношении такое включение.</li> <li>• Суждения относительно правильного применения требований применимой концепции финансовой отчетности по организациям или бизнес-единицам в группе.</li> </ul>
Изменения	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Частые приобретения, продажи или реорганизации.</li> </ul>

Неопределенность	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Организации или бизнес-единицы в группе, работающие в иностранных юрисдикциях, которые могут подвергаться воздействию таких факторов, как необычное вмешательство государства в такие области, как торговая и налоговая политика, а также ограничения на движение валюты и дивидендов и колебания обменных курсов.</li> </ul>
Восприимчивость к искажениям из-за предвзятости руководства или других недобросовестных действий в той степени, в которой они влияют на неотъемлемый риск	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Необычные отношения и транзакции связанных сторон.</li> <li>• Организации или бизнес-единицы в группе, имеющие разные сроки окончания финансового года, которые можно использовать для манипулирования сроками совершения операций.</li> <li>• Предшествующие случаи несанкционированной или неполной корректировки консолидации.</li> <li>• Агрессивное налоговое планирование внутри группы или крупные кассовые операции с организациями в налоговых убежищах.</li> <li>• Предыдущие появления внутригрупповых остатков на счетах, которые не были сбалансированы или согласованы при консолидации.</li> </ul>

Показатели того, что среда контроля, процесс оценки рисков в группе или процесс мониторинга системы внутреннего контроля группы не соответствуют обстоятельствам группы, учитывая ее характер и сложность, и не обеспечивают надлежащей основы для других составляющих системы внутреннего контроля группы, включают:

- Плохое корпоративное управление структурами, включая непрозрачность процессов принятия решений.
- Отсутствие контроля над процессом финансовой отчетности группы или его низкая эффективность, включая неадекватную информацию руководства группы по мониторингу операций и финансовым результатам организаций или бизнес-единиц в группе.

# СОГЛАСУЮЩИЕСЯ и ПОСЛЕДУЮЩИЕ ПОПРАВКИ, ВЫТЕКАЮЩИЕ ИЗ ПРОЕКТА МСА 600 (пересмотренного) – В РЕЖИМЕ ПРАВКИ НЫНЕ ДЕЙСТВУЮЩЕЙ РЕДАКЦИИ ПРОЕКТА МСА 220 (пересмотренного) – УПРАВЛЕНИЕ КАЧЕСТВОМ ПРИ АУДИТЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

...Учитывая, что МСА 220 пересматривается, согласующиеся и последующие поправки отображаются в режиме правки редакции проекта МСА 220 (пересмотренного)<sup>1</sup>.

## Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

...

Руководитель задания (см.: пункт 10(а))

A15A. Когда соаудиторы проводят аудит, их общий руководитель задания и их аудиторские группы в рамках МСА вместе называются «руководитель задания» и «аудиторская группа». Этот МСА, однако, не касается отношений между соаудиторами или той работы, которую один соаудитор выполняет в отношении работы другого соаудитора.

...

**Приложение**  
(см.: пункт 1)

## МСА 230 – АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ

### Специфические требования к аудиторской документации в других МСА

Данное приложение определяет пункты в других МСА, содержащие те или иные требования к документации. Настоящий список не заменяет требований и связанных с ними наставлений по применению и других пояснительных материалов в МСА.

- МСА 210, *Согласование условий аудиторских заданий* – пункты 10–12
- МСА 220, *Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности* – пункты 24–25
- МСА 240, *Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности* – пункты 45–48
- МСА 250 (пересмотрен), *Учет законов и нормативных актов в аудите финансовой отчетности* – пункт 30
- МСА 260 (пересмотрен), *Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление* – пункт 23
- МСА 300, *Планирование аудита финансовой отчетности* – пункт 12

<sup>1</sup> <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-ISA-220-Revised-Explanatory-Memorandum.pdf>

- МСА 315 (пересмотрен), *Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения* – пункт 32
- МСА 320, *Существенность статей отчетности при планировании и проведении аудита* – пункт 14
- МСА 330, *Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски* – пункты 28–30
- МСА 450, *Оценка искажений, выявленных при аудите* – пункт 15
- МСА 540, *Аудит оценочных значений и связанных раскрытий* – пункт 39
- МСА 550, *Связанные стороны* – пункт 28
- МСА 600 (*пересмотрен*), *Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)* – пункт 570
- МСА 610 (пересмотрен в 2013 г.), *Использование работы внутренних аудиторов* – пункт 36–37
- МСА 720 (пересмотрен), *Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации* – пункт 25

## **МСА 240 – ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

### **Введение**

...

#### **Ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий**

...

#### *Обязанности аудитора*

...

9. Аудитор может иметь дополнительные обязанности согласно законодательству, нормативам или соответствующим этическим требованиям в отношении несоблюдения организацией законов и нормативных актов, включая недобросовестные действия, причем такие обязанности и требования могут отличаться от обязанностей и требований согласно этому и другим МСА или выходить за их рамки, включая: (см.: пункт А6)

- (a) реагирование на выявленное или подозреваемое несоблюдение законов и нормативных актов, включая требования к конкретному информационному взаимодействию с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, оценка целесообразности получения от них ответа на несоблюдение и определение необходимости дальнейших действий;
- (b) информирование других аудиторов о выявленном несоблюдении законов и нормативных актов или подозрениях (например, при аудите финансовой отчетности группы); и
- (c) документирование требований относительно выявленных или подозреваемых несоблюдений законов и нормативных актов.

Выполнение любых дополнительных обязанностей может дать дополнительную информацию, которая имеет отношение к работе аудитора в соответствии с этим и другими МСА (например, в отношении добросовестности руководства или, при необходимости, лиц, отвечающих за корпоративное управление).

...

## Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

...

### Ответственность за выявление недобросовестных действий и их предотвращение

*Обязанности аудитора* (см.: пункт 9)

А6. Закон, нормативные акты или соответствующие этические нормы могут требовать от аудитора выполнения дополнительных процедур и принятия дальнейших действий. Например, Международный этический кодекс профессиональных бухгалтеров, выпущенный Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс IESBA/МЭКПБ), требует от аудитора предпринять шаги для реагирования на выявленное или подозреваемое несоблюдение законов и нормативных актов и определить, требуются ли при этом дальнейшие действия. Такие шаги могут включать информационное взаимодействие с аудиторами в рамках аудиторской группы или другими аудиторами, выполняющими работу в организации или бизнес-подразделениях группы для целей, отличных от аудита финансовой отчетности группы, по поводу выявленного или подозреваемого несоблюдения законов и нормативных актов<sup>2</sup>.

...

## МСА 250 (пересмотрен) – УЧЕТ ЗАКОНОВ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ В АУДИТЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

### Введение

...

### Ответственность за соблюдение законов и нормативных актов (см.: пункт А1–А8)

...

*Обязанности аудитора*

...

9. Аудитор может иметь дополнительные обязанности согласно законодательству, нормативам или соответствующим этическим требованиям в отношении несоблюдения организацией законов и и нормативных актов, которые могут отличаться от МСА или выходить за их пределы, например: (см.: пункт А8)

- a) реагирование на выявленное или подозреваемое несоблюдение законов и нормативных актов, включая требования в отношении конкретного информационного взаимодействия с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, оценка целесообразности их ответа на несоблюдение и определение необходимости дальнейших действий;
- b) информирование других аудиторов (например, при аудите финансовой отчетности группы) о выявленном или подозреваемом несоблюдении законов и нормативных актов);  
и
- c) документирование требований относительно выявленного или подозреваемого несоблюдения законов и нормативных актов.

Выполнение любых дополнительных обязанностей может дать дополнительную информацию, которая имеет отношение к работе аудитора в соответствии с этим и другими МСА (например, в отношении добросовестности руководства или, при необходимости, лиц, отвечающих за корпоративное управление).

<sup>2</sup> См., например, Разделы [R360.16–R360.18](#) Кодекса МЭКПБ.

...

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

**Ответственность за соблюдение законов и нормативных актов** (см.: пункт 3–9)

...

*Обязанности аудитора*

...

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

А8. Законы, нормативные акты или соответствующие этические требования могут требовать от аудитора выполнения дополнительных процедур и дальнейших действий. Например, Кодекс этики для профессиональных бухгалтеров,<sup>3</sup> выпущенный Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс IESBA/МЭКПБ), требует от аудитора предпринять шаги для реагирования на выявленное или подозреваемое несоблюдение законов и нормативных актов и определить, требуются ли дальнейшие действия в этом отношении. Такие шаги могут включать информационное взаимодействие по поводу выявленного или подозреваемого несоблюдения законов и нормативных актов с другими аудиторами в рамках аудиторской группы или другими аудиторами, выполняющими работу в организациях или бизнес-единицах группы, для целей, отличных от аудита финансовой отчетности группы.<sup>3</sup>

...

## **МСА 260 (пересмотрен) – ИНФОРМАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С ЛИЦАМИ, ОТВЕЧАЮЩИМИ ЗА КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ**

...

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

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

....

А4. МСА 600 (пересмотрен) включает конкретные вопросы, по которым аудиторская группа будет поддерживать информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление.<sup>4</sup> В том случае, если бизнес-единица или организация является частью группы, соответствующее(-ие) лицо(-а), с которым(-и) связывается аудитор компонента, зависит от обстоятельств задания и вопроса(-ов), по которому(-ым) необходимо связаться. В некоторых случаях за ряд организаций или бизнес-единиц могут отвечать одни и те же предприятия в рамках одной и той же системы внутреннего контроля и использовать одни и те же методы учета. Если лица, отвечающие за корпоративное управление этими организациями или бизнес-единицами, одни и те же (например, общий совет директоров), дублирования можно избежать, если одновременно работать с этими компонентами организации или бизнес-единицами в целях информационного взаимодействия.

<sup>3</sup> См., например, Раздел R360.16–R360.18 Кодекса IESBA/МЭКПБ.

<sup>4</sup> МСА 600 (пересмотрен), *Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)*, пункт 56

## Процесс информационного взаимодействия

Организация процесса информационного взаимодействия (см.: пункт 18)

...

Информационное взаимодействие со сторонними лицами

A43. Законы или нормативные акты могут требовать от лиц, отвечающих за корпоративное управление, предоставления копий их информационного взаимодействия с аудитором, или такие лица могут сами решить предоставить их третьим сторонам, например банкирам или определенным регулирующим органам. В некоторых случаях раскрытие содержания такого взаимодействия третьим лицам может быть незаконным или иным образом неуместным. Когда третьим лицам предоставляется копия содержания информационного взаимодействия, подготовленного для лица, отвечающего за корпоративное управление, может оказаться важным, чтобы третьи лица были проинформированы о том, что информационное взаимодействие велось без учета раскрытия им его содержания, о чем может быть сообщено в письменной форме лицам, отвечающим за корпоративное управление, например:

- a. что информационное взаимодействие было подготовлено исключительно для использования лицом, отвечающим за корпоративное управление и, где это применимо, руководства группы и командой аудита, и не должно использоваться третьими сторонами;
- b. что аудитор не несет никакой ответственности перед третьими лицами; и
- c. указаны любые ограничения на раскрытие этой информации или ее распространение третьим лицам.

...

## Приложение 1

(см.: пункт 3)

### Особые требования в ISQC/МСКК 1 и других МСА, которые касаются информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление

В этом приложении указаны пункты в ISQC/МСКК 1<sup>5</sup> и других МСА, которые требуют информационного взаимодействия по конкретным вопросам с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Этот список не заменяет собой и не исключает рассмотрения требований и связанных с ними руководств по применению и других пояснительных материалов, содержащихся в МСА.

- ISQC/МСКК 1, *Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг* – пункт 30(а)
- МСА 240, *Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности* – пункты 22, 39(с)(i) и 41-43
- МСА 250 (пересмотрен), *Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности* – пункты 15, 20 и 23–25
- МСА 265, *Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля* – пункт 9
- МСА 450, *Оценка искажений, выявленных в ходе аудита* – пункты 12-13
- МСА 505, *Внешние подтверждения* – пункт 9
- МСА 510, *Аудиторские задания, выполняемые впервые — Остатки на начало периода* – пункт 7

<sup>5</sup> МСКК 1, *Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг*



- МСА 550, *Связанные стороны* – пункт 27
- МСА 560, *События после отчетной даты* – пункты 7(b)-(с), 10(a), 13(b), 14(a) и 17
- МСА 570 (пересмотрен), *Непрерывность деятельности* – пункт 25
- МСА 600 (пересмотрен), *Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)* – пункт 56
- МСА 610 (пересмотрен в 2013 г.), *Использование работы внутренних аудиторов* – пункты 20 и 31
- МСА 700 (пересмотрен), *Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности* – пункт 46
- МСА 701, *Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении* – пункт 17
- МСА 705 (пересмотрен), *Модифицированное мнение в аудиторском заключении* – пункты 12, 14, 23 и 30
- МСА 706 (пересмотрен), *Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в независимом аудиторском заключении* – пункт 12
- МСА 710, *Сравнительная информация — Сопоставимые показатели и Сравнительная финансовая отчетность* – пункт 18
- МСА 720 (пересмотрен), *Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации* – пункты 17—19

...

## **МСА 300 – ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

...

### **Требования**

...

#### **Планирование деятельности**

7. Аудитор должен разработать общую стратегию аудита, которая устанавливает объем, сроки и направление аудита, а также задает рамки разработки плана аудита.

8. При установлении общей стратегии аудита аудитор обязан:
- (a) определить характеристики задания, от которых зависит его объем;
  - (b) выяснить, какие требуемые позиции отчета, чтобы спланировать сроки проведения аудита и характер требуемых информационных взаимодействий;
  - (c) рассмотреть факторы, которые с точки зрения профессионального суждения аудитора важны для направления усилий команды аудиторов;
  - (d) рассмотреть результаты предварительных работ по заданию и, если применимо, относящуюся к нему информацию, полученную по другим заданиям, выполненным руководителем задания для организации; и
  - (e) Определить характер, сроки и объем ресурсов, необходимых для выполнения задания. (см. : пункт А8 – А11)

9. Аудитор должен разработать план аудита, который должен включать описание:

- (a) характера, сроков и объема запланированных процедур оценки рисков, как это определено в МСА 315 (пересмотрен).<sup>6</sup>
  - (b) характера, сроков и степени запланированных дальнейших аудиторских процедур на уровне предпосылок, как определено в МСА 330.<sup>7</sup>
  - (c) других запланированных аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, чтобы задание соответствовало МСА. (см .: пункт А12-А14)
10. Аудитор должен обновлять и изменять общую стратегию аудита и план аудита по мере необходимости в ходе самого аудита. (см .: пункт А15)
11. Аудитор должен планировать характер, сроки и степень руководства работой членов команды аудиторов, ее контроля и обзорную проверку их работы. (см .: пункт А16 – А17)

11А. Руководитель задания должен запланировать обзорную проверку общей стратегии аудита и плана аудита.

...

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

...

### **Планирование**

Общая стратегия аудита и план аудита (см.: пункт 7–9)

А8. Процесс разработки общей стратегии аудита и плана аудита помогают аудитору определить, при условии завершения аудитором процедур оценки рисков, такие вопросы, как:

- Ресурсы, которые следует направить на аудит конкретных областей, такие как использование соответствующих опытных членов команды в областях высокого риска или привлечение экспертов по сложным вопросам;
- Ресурсы, которые должны быть выделены для конкретных областей аудита, таких как число членов группы, назначенных для наблюдения за инвентаризацией в местах хранения материалов, характер и степень руководства, контроля и обзорной проверки работы аудиторов компонентов при аудите группы, или бюджет в часах, выделяемый для аудита областей высокого риска;
- Когда эти ресурсы должны быть развернуты, например, на стадии промежуточного аудита или к контрольным датам; и
- Как такие ресурсы управляются, направляются и контролируются, например, когда ожидается проведение брифингов и совещаний по подведению итогов для команды, как, согласно ожиданиям, будут проводиться обзорные проверки руководителем задания и руководством фирмы (например, на месте или за пределами объекта), и будут ли проводиться обзорные проверки качества выполнения задания.

А9. В Приложении приведены примеры вопросов, рассматриваемых при разработке общей стратегии аудита.

...

<sup>6</sup> МСА 315 (пересмотрен), *Выявление и оценка рисков существенного искажения*

<sup>7</sup> МСА 330, *Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски*

### Вопросы, рассматриваемые при разработке общей стратегии аудита

В этом приложении приводятся примеры вопросов, которые аудитор может рассмотреть при разработке общей стратегии аудита. Многие из этих вопросов также найдут отражение в детальном плане аудита. Приведенные примеры охватывают широкий круг вопросов, применимых ко многим заданиям. В тех или иных МСА могут содержаться требования по ряду перечисленных ниже вопросов, однако не все вопросы касаются каждого задания по аудиту, а их список не обязательно является полным.

#### Характеристики задания

- Концепция финансовой отчетности, по которой подготовлена финансовая информация, подлежащая аудиту, включая необходимость сверки с другой концепцией финансовой отчетности.
- Отраслевые требования к отчетности, такие как отчеты, предписанные отраслевыми регуляторами.
- Ожидаемый объем аудита, включая компоненты, в которых для целей аудита группы должны выполняться аудиторские процедуры, и степень, в которой будут задействованы аудиторы компонентов.
- Характер отношений контроля между материнской компанией и ее организациями или бизнес-единицами, которые определяют способ консолидации группы.
- Характер бизнес-сегментов, подлежащих аудиту, включая потребность в специальных знаниях для проведения такого аудита.
- Используемая валюта отчетности, включая любую необходимость пересчета валюты для аудита финансовой информации.
- Требование аудита финансовой отчетности согласно законодательным, нормативным или иным причинам, в дополнение к аудиторской процедуре, выполняемой для целей аудита группы.

...

#### Отчетность о целях, сроках проведения аудита и характере информационного взаимодействия

- График отчетности организации, например, на промежуточной и заключительной стадиях.
- Организация встреч с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, для обсуждения характера, сроков и объема аудиторской работы.
- Обсуждение с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, ожидаемого типа и сроков выпуска отчетов по аудиту и других информационных взаимодействий, как письменных, так и устных, включая аудиторское заключение, письма руководства, адресованные лицам, отвечающим за корпоративное управление, и информационные взаимодействия с ними.
- Обсуждение с руководством ожидаемого формата информационного взаимодействия по вопросам аудиторской работы на протяжении всего задания.

- Связь с аудиторами компонентов относительно ожидаемых типов и сроков выпуска отчетов, а также других информационных взаимодействий в связи аудиторскими процедурами для целей аудита группы.
- Любые ожидаемые типы информационного взаимодействия с третьими сторонами, включая какие-либо установленные законом или договорные обязательства по отчетности, вытекающие из задания по аудиту.

### **Существенные факторы, предварительное задание и информация, полученная в ходе других заданий**

- Определение весомости статей отчетности в соответствии с МСА 320<sup>8</sup> и, по применимости:
  - Определение весомости статей отчетности компонента для выполнения аудиторских процедур и информационного взаимодействия с аудиторами компонентов в соответствии с МСА 600 (пересмотрен).<sup>9</sup>
  - Предварительная идентификация существенных классов операций, остатков на счетах и раскрытий.

...

## **МСА 402 – ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ОРГАНИЗАЦИИ, ПОЛЬЗУЮЩЕЙСЯ УСЛУГАМИ ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

...

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

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

...

*Дополнительные процедуры, когда достаточное понимание не может быть получено от организации-пользователя (см.: пункт 12)*

...

A18. В некоторых случаях организация-пользователь может передать одну или несколько значимых бизнес-единиц или функций, таких как все функции налогового планирования и соответствия, или финансы и бухгалтерский учет, или функцию контроля одной или нескольким обслуживающим организациям. Поскольку в этих обстоятельствах отчет о средствах контроля обслуживающей организации может быть недоступен, наиболее эффективной процедурой для получения аудитором организации-пользователя представления о средствах контроля обслуживающей организации может быть посещение обслуживающей организации, поскольку существует вероятность прямого взаимодействия руководства организации-пользователя с руководством обслуживающей организации.

A19. Для выполнения процедур, которые предоставят необходимую информацию о соответствующих средствах контроля обслуживающей организации может быть использован другой аудитор. Если был выпущен отчет типа 1 или типа 2, аудитор организации-пользователя может использовать для выполнения этих процедур аудитора обслуживающей организации, поскольку у последнего есть существующие отношения с обслуживающей организацией. Аудитор организации-пользователя, использующий работу другого аудитора, может найти соответствующие полезные указания в предлагаемом МСА 220 (пересмотрен)<sup>10</sup>, поскольку они

касаются определения компетенции и возможностей другого аудитора (включая его независимость), руководства работой и контроля другого аудитора, а также характера, сроков и объема такой работы, порученной другому аудитору, и оценки достаточности и целесообразности полученных аудиторских доказательств.

<sup>8</sup> МСА 320, *Существенность статей отчетности при планировании и проведении аудита*

<sup>9</sup> МСА 600 (пересмотрен), *Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)*, пункты 29–30

...

## **МСА 501 – ОСОБЕННОСТИ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В КОНКРЕТНЫХ СЛУЧАЯХ**

...

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

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

...

- А3. Вопросы, относящиеся к планированию присутствия при проведении инвентаризации запасов (или к разработке и выполнению аудиторских процедур в соответствии с пунктами 4–8 настоящего МСА), включают, например:
- риски существенного искажения, связанные с инвентаризацией;
  - характер системы внутреннего контроля, связанный с инвентаризацией;
  - ожидается ли выполнение надлежащих процедур, и будут ли даны надлежащие инструкции для инвентаризации;
  - время проведения инвентаризации;
  - поддерживается ли в организации постоянная система инвентаризации;
  - места, в которых проводится инвентаризация, включая существенность статей отчетности по инвентаризации и риски существенного искажения в разных местах ее проведения, при принятии решения о том, посещение каких точек проведения инвентаризации целесообразно;
  - нужна ли помощь эксперта аудитора. МСА 620<sup>12</sup> посвящен использованию эксперта аудитора для оказания ему помощи в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

...

<sup>10</sup> Предлагаемый МСА 220 (пересмотрен), *Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности*

<sup>12</sup> МСА 620, *Использование работы эксперта аудитора*

## МСА 550 – СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ

...

### Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

...

### Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

...

*Изучение взаимоотношений и операций организации со связанными сторонами*

...

Характер связанных сторон организации (см.: пункт 13(a))

...

- A13. В контексте аудита группы МСА 600 (пересмотрен) требует, чтобы команда на задании по аудиту группы запрашивала аудиторов компонентов об установлении своевременного информационного взаимодействия со связанными сторонами, ранее не обозначенными руководством группы или аудиторской группой. Такая информация служит полезной основой для запросов со стороны аудиторской группы в адрес руководства группы относительно природы и характеристик связанных сторон.
- A14. Аудитор также может получить некоторую информацию, касающуюся связанных сторон организации, запросив о них руководство группы в процессе принятия или продолжения задания.

### **Выявление и оценка рисков существенного искажения финансовой отчетности в связи с взаимоотношениями и операциями между связанными сторонами (см.: пункт 20)**

...

- A34. В зависимости от результатов аудиторских процедур оценки рисков, аудитор может счесть целесообразным получить аудиторские доказательства без проверки отношений и операций организации со связанными сторонами. В некоторых случаях, однако, может оказаться невозможным получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства рисков существенного искажения только из аудиторских процедур по отношениям и транзакциям. Например, если внутригрупповые транзакции между организацией и ее компонентами многочисленны, и значительный объем информации об этих транзакциях инициируется, регистрируется, обрабатывается или передается в электронном виде в интегрированной информационной системе, аудитор может определить, что невозможно спроектировать эффективные процедуры проверки по существу, которые сами по себе позволят снизить риски существенного искажения, связанные с этими операциями, до приемлемо низкого уровня. В таком случае, при выполнении требования МСА 330 для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении эффективности работы соответствующих средств контроля<sup>14</sup>, аудитор обязан проверить средства организации на предмет полноты и точности регистрации взаимосвязей и транзакций связанной стороны.

<sup>13</sup> МСА 600 (пересмотрен), *Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)*, пункт [41\(a\)](#)

<sup>14</sup> МСА 330, пункт 8(b)

## **Выявленные значительные сделки между связанными сторонами за рамками обычной деятельности организации**

Оценка бизнес-обоснования значительных сделок связанных сторон (см.: пункт 23)

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

- действительно ли операция:
  - является чрезмерно сложной (например, она может предусматривать участие многочисленных связанных сторон в рамках консолидированной группы);
  - имеет нестандартные коммерческие условия, такие как нетипичные цены, процентные ставки, гарантии и условия погашения;
  - характеризуется отсутствием очевидного логического коммерческого обоснования совершения;
  - предполагает участие ранее не выявленных связанных сторон;
  - обрабатывается нестандартным способом;
- провело ли руководство обсуждение характера и порядка учета такой операции с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- обращает ли руководство гораздо больше внимания на применение конкретных методов учета, чем на экономическую суть операции.

Если объяснения, предложенные руководством, значительно отличаются от условий совершения операции между связанными сторонами, то аудитор обязан, в соответствии с МСА 500<sup>15</sup>, рассмотреть вопрос о достоверности объяснений и заявлений руководства по другим значимым вопросам.

...

## **МСА 610 (ПЕРЕСМОТРЕН В 2013 г.) – ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ВНУТРЕННИХ АУДИТОРОВ**

...

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

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

...

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

Факторы, влияющие на определение характера и масштабов работы службы внутреннего аудита, которые могут быть использованы (см.: пункты 17–19)

A15. Как только внешний аудитор принял решение о том, что работа службы внутреннего аудита может быть использована для целей аудита, прежде всего он должен рассмотреть, уместны ли характер и объем работы, которая была или будет выполнена службой, в рамках общей стратегии и плана аудита, разработанных внешним аудитором в соответствии с МСА 300.<sup>16</sup>

<sup>15</sup> МСА 500, *Аудиторские доказательства*, пункт 11

<sup>16</sup> МСА 300, *Планирование аудита финансовой отчетности*



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

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

...

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

*Определение возможности непосредственного участия внутренних аудиторов в аудите, а также того, в каких областях и в каком объеме такое участие возможно (см.: пункт 5, 26–28)*

A31. В тех юрисдикциях, где внешнему аудитору в соответствии с законом или нормативным актом запрещено привлекать внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите, аудиторам группы целесообразно рассмотреть вопрос о том, распространяется ли данный запрет на аудиторов компонентов, и если да, то обратить на это внимание при информировании аудиторов компонентов.<sup>18</sup>

...

## **МСА 700 (пересмотрен) – ФОРМИРОВАНИЕ МНЕНИЯ И СОСТАВЛЕНИЕ ЗАКЛЮЧЕНИЯ О ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

...

### **Требования**

...

#### **Аудиторское заключение**

...

*Аудиторское заключение по результатам аудита, проведенного в соответствии с международными стандартами аудита*

Ответственность за финансовую отчетность

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

<sup>18</sup> МСА 600 (пересмотрен), Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов) пункт 20

- а) содержать заявление о том, что в рамках аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, аудитор применяет профессиональное суждение и сохраняет профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита; и
- (b) включать описание аудита с указанием того, что аудитор несет ответственность за следующее:
- (i) выявление и оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разработку и проведение аудиторских процедур в ответ на эти риски; получение аудиторских доказательств, являющихся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения аудиторского мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;
  - (ii) получение понимания системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации. В тех случаях, когда аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности, он должен исключить фразу о том, что рассмотрение аудитором системы внутреннего контроля выполнялось не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации;
  - (iii) оценку надлежащего характера применяемой учетной политики, а также обоснованности оценочных значений, рассчитанных руководством, и соответствующего раскрытия информации руководством;
  - (iv) вывод о правомерности применения руководством допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если аудитор пришел к выводу о наличии существенной неопределенности, он должен обратить внимание в аудиторском заключении на соответствующую раскрываемую в финансовой отчетности информацию или, если такого раскрытия информации недостаточно, модифицировать мнение. Выводы аудитора основываются на аудиторских доказательствах, полученных до даты аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
  - (v) если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления – оценку общего представления финансовой отчетности, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено достоверное представление о них.
- (c) если применяется МСА 600<sup>19</sup>, включать дополнительное описание ответственности аудитора для задания по аудиту группы с указанием того, что:

- (i) аудитор несет ответственность за получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении финансовой информации об организациях или хозяйственной деятельности внутри группы для того, чтобы выразить мнение о финансовой отчетности группы;
- (ii) аудитор несет ответственность за общее руководство заданием по аудиту группы, осуществление надзора за ходом аудита и его выполнение; и
- (iii) аудитор несет полную ответственность за аудиторское мнение.<sup>20</sup>

<sup>19</sup> МСА 600 (пересмотрен), *Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)*

...

## Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

...

### Аудиторское заключение (см.: пункт 20)

...

*Аудиторское заключение по аудитам, проводимым в соответствии с международными стандартами аудита*

...

### Основание для выражения мнения (см.: пункт 28)

...

### Особенности аудита группы

A38. При проведении аудита группы в случае наличия нескольких источников соответствующих этических требований, в том числе касающихся независимости, ссылка в аудиторском заключении на юрисдикцию обычно относится к соответствующим этическим требованиям, применимым к команде аудитора группы. Это объясняется тем, что в случае аудита группы на аудиторов компонентов распространяются этические требования, применимые к аудиту группы.<sup>21</sup>

A39. Настоящие стандарты МСА не устанавливают конкретных требований независимости или этических требований для аудиторов, включая аудиторов компонентов, и поэтому не расширяют и не отменяют каким-либо иным образом требования Кодекса СМСЭБ или прочие этические требования, которые распространяются на команду аудитора группы. Настоящий стандарт также не требует, чтобы на аудитора компонента во всех случаях распространялись те же конкретные требования независимости, которые распространяются на команду аудитора группы. В результате соответствующие этические требования, в том числе относящиеся к независимости, применительно к аудиту группы, могут оказаться сложными. МСА 600 (пересмотрен)<sup>22</sup> содержит указания для аудиторов, выполняющих работу в отношении финансовой информации компонента в случае аудита группы, включая ситуации, когда аудитор компонента не отвечает требованиям независимости, применимым к аудиту группы.

**1. Иллюстрация 2 - Аудиторское заключение по консолидированной финансовой отчетности предприятия, зарегистрированного на бирже, подготовленное в соответствии с принципами достоверного представления.**

**2. Для целей настоящего иллюстративного аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:**

- Аудит полного комплекта консолидированной финансовой отчетности компании, зарегистрированной на бирже, с использованием принципа достоверного представления. Аудит – это аудит группы предприятий с их дочерними компаниями (т.е. к ним применяется МСА 600 (пересмотрен)).
- Консолидированная финансовая отчетность подготовлена руководством предприятия в соответствии с IFRS/МСФО (для структуры общего назначения)

<sup>20</sup> МСА 600 (пересмотрен), пункт 52

<sup>21</sup> МСА 600 (пересмотрен), пункт А36

<sup>22</sup> МСА 600 (пересмотрен), пункты 20–22

Условия аудиторского задания отражают описание ответственности руководства за консолидированную финансовую отчетность в МСА 210.

- Аудитор пришел к выводу, что немодифицированное (то есть «чистое») мнение является уместным на основании полученных аудиторских доказательств.
- Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным этическим стандартам для бухгалтеров включает в себя все соответствующие этические требования, применимые к аудиту.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу, что не существует существенной неопределенности, связанной с событиями или условиями, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность в соответствии с МСА 570 (пересмотрен).
- Ключевые вопросы аудита были изложены в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю другую информацию до даты составления аудиторского заключения и не выявил существенного искажения другой информации.
- Лица, ответственные за надзор за консолидированной финансовой отчетностью, отличаются от тех, кто отвечает за подготовку консолидированной финансовой отчетности.
- Помимо аудита консолидированной финансовой отчетности, аудитор имеет другие обязанности по отчетности, требуемые в соответствии с местным законодательством.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА**

Акционерам компании ABC [или другого подходящего адресата]

### **Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности<sup>23</sup>**

#### **Мнение**

Нами был проведен аудит консолидированной финансовой отчетности компании ABC и ее дочерних компаний (Группы), которая включает консолидированный отчет о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также консолидированный отчет о совокупном доходе, консолидированный отчет об изменениях в капитале и консолидированный отчет о денежных потоках за истекший год, а также примечания к консолидированной финансовой отчетности, включая краткое изложение основных принципов учетной политики.

По нашему мнению, прилагаемая консолидированная финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях консолидированное финансовое положение Группы и ее консолидированные финансовые результаты по состоянию на 31 декабря 20X1 года (или дает правильное и объективное представление о них), и затем консолидированные денежные потоки за год сведены в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами более подробно описаны в разделе «Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности» нашего отчета. Мы независимы от Группы в соответствии с Кодексом этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным этическим стандартам для бухгалтеров (Кодекс IESBA/МЭКПБ), и мы выполнили другие наши этические обязанности в соответствии с Кодексом МЭКПБ.

Мы считаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточным и надлежащим основанием для выражения нашего мнения.

<sup>23</sup> Подзаголовок «Отчет о проверке консолидированной финансовой отчетности» не требуется в случаях, когда второй подзаголовок «Отчет о других правовых и нормативных требованиях» неприменим.

## **Ключевые вопросы аудита**

Ключевые вопросы аудита – это те вопросы, которые в нашем профессиональном суждении были наиболее значимыми в проведенном нами аудите консолидированной финансовой отчетности за истекший период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита консолидированной финансовой отчетности в целом, и при формировании нашего мнения по этому вопросу, и мы не предоставляем отдельного мнения по этим вопросам.

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

## **Прочая информация [или другое название, если это уместно, например "Информация, кроме финансовой отчетности и аудиторское заключение по ней"]**

*[Отчетность в соответствии с требованиями отчетности согласно МСА 720 (пересмотрен) - см. Иллюстрацию 1 в приложении 2 МСА 720 (пересмотрен).]*

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

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО<sup>25</sup>, а также за такой внутренний контроль, который руководство считает необходимым для подготовки консолидированной финансовой отчетности без существенных искажений, будь то вследствие недобросовестных действий или ошибки.

При подготовке консолидированной финансовой отчетности руководство несет ответственность за оценку способности группы продолжать свою деятельность в непрерывном режиме, раскрывая, по мере необходимости, вопросы, связанные с непрерывностью деятельности, и использование принципа непрерывного учета, если руководство не намерено ликвидировать Группу или прекратить операции, или не имеет иной реальной альтернативы.

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

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

Наши цели заключаются в получении разумной уверенности в том, что консолидированная финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями или ошибкой, и дать аудиторское заключение, которое включает наше мнение. Разумная уверенность – это высокая степень уверенности, но она не гарантирует, что аудит, проведенный в соответствии с МСА, всегда обнаружит существенное искажение, когда оно существует. Искажения могут возникать в результате недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно ожидать, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе данной консолидированной финансовой отчетности.

В параграфе 41 (b) настоящего стандарта ISA объясняется, что выделенный затенением материал, приведенный ниже, можно найти в приложении к отчету аудитора. В пункте 41 (c) объясняется, что, когда законодательство, нормативные акты или национальные стандарты аудита прямо разрешают ссылку на веб-сайт соответствующего органа, содержащий описание обязанностей аудитора, можно воспользоваться ею и не включать этот материал в отчет аудитора при условии, что описание на веб-сайте описывает обязанности аудитора, приводимые ниже, и не противоречит им.

<sup>24</sup> или другие термины, которые являются подходящими в контексте юридической концепции конкретной юрисдикции

<sup>25</sup> В тех случаях, когда руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и объективное представление, это может гласить следующее: «Руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и объективное представление в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, и для...»

В рамках аудита в соответствии с МСА мы составляем профессиональное суждение и сохраняем профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита. Мы также:

- Выявляем и оцениваем риски существенного искажения консолидированной финансовой отчетности, вызванные недобросовестными действиями или ошибкой, разрабатываем и проводим аудиторские процедуры, реагирующие на эти риски, и получаем аудиторские доказательства, которые являются достаточными и надлежащими, чтобы обосновать наше мнение. Риск необнаружения существенного искажения, вызванного недобросовестными действиями, выше, чем риск, вызванный недобросовестными действиями, поскольку недобросовестные действия могут включать сговор, подделку документов, преднамеренные упушения, искажение данных или переопределение системы внутреннего контроля.
- Получаем представление о системе внутреннего контроля, относящейся к аудиту, в целях разработки аудиторской процедуры, которая соответствует обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля Группы.<sup>26</sup>
- Оцениваем правильность использованной учетной политики и обоснованность оценочного значения и связанных раскрытий, сделанных руководством Группы.
- Делаем вывод о целесообразности использования руководством принципа непрерывности бухгалтерского учета и, основываясь на полученных аудиторских доказательствах, заключаем, имеется ли существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности Группы продолжать свою деятельность в обозримом будущем. Если мы заключаем, что имеется такая существенная неопределенность, то в отчете по нашему аудиту мы должны обратить внимание на соответствующие раскрытия в консолидированной финансовой отчетности или, если такие раскрытия носят ненадлежащий характер, изменить наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Тем не менее, будущие события или условия могут привести к тому, что Группа прекратит свою деятельность в обозримом будущем.
- Оцениваем общее представление, структуру и содержание консолидированной финансовой отчетности, включая раскрытия информации, а также оцениваем, описывает ли консолидированная финансовая отчетность основные операции и события таким образом, чтобы добиться достоверного представления.
- Планируем и проводим аудит группы, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в качестве основы для формирования мнения о консолидированной финансовой отчетности группы. Мы несем ответственность за руководство, надзор и обзорную проверку аудита группы. Мы несем единоличную ответственность за наше мнение аудитора.

Мы осуществляем информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, в том числе по поводу запланированных масштабов и сроков проведения аудита, а также существенных результатов аудита, включая любые существенные недостатки в системе внутреннего контроля, которые мы выявили в ходе аудита.

Мы также предоставляем лицам, отвечающим за корпоративное управление, заявление о том, что мы выполнили соответствующие этические требования в отношении независимости, и сообщаем им обо всех отношениях и других вопросах, которые могут обоснованно считаться затрагивающими нашу независимость, и, где это применимо, даем соответствующие гарантии.

Из вопросов, сообщенных лицам, отвечающим за корпоративное управление, мы выделяем те

вопросы, которые были наиболее значимыми при аудите консолидированной финансовой отчетности за истекший период и, следовательно, являются ключевыми вопросами аудита. Мы описываем эти вопросы в отчете нашего аудитора, если закон или нормативный акт не запрещают публичного раскрытия информации по этому вопросу, или когда в крайне редких случаях мы не приходим к выводу о том, что этот вопрос не подлежит раскрытию в нашем отчете, поскольку можно ожидать, что неблагоприятные последствия такого раскрытия перевесят его преимущества для общественных интересов.

- 26 Это предложение будет изменено, при необходимости, в обстоятельствах, когда аудитор также обязан вынести мнение об эффективности системы внутреннего контроля в сочетании с аудитом консолидированной финансовой отчетности .



## **Аудиторское заключение, предусмотренное законом или нормативным актом**

*[Форма и содержание данного раздела аудиторского отчета будут различаться в зависимости от характера других обязанностей аудитора по отчетности, предусмотренных местным законодательством, нормативными актами или национальными стандартами аудита. Вопросы, рассматриваемые другими законами, нормативными актами или национальными стандартами аудита (именуемые «другими обязанностями по отчетности»), должны рассматриваться в этом разделе, если другие обязанности по отчетности не затрагивают те же темы, что и те, которые представлены в соответствии с обязанностями по отчетности, требуемыми МСА в качестве части отчета о проверке консолидированной финансовой отчетности. Отчетность по другим обязанностям по отчетности, затрагивающим те же темы, что и МСА, может быть объединена (т.е. включена в разделы отчета по аудиту консолидированной финансовой отчетности под соответствующими подзаголовками) при условии, что формулировка в отчете аудитора четко отличает другие обязанности по отчетности от отчетности, которая требуется МСА, если такая разница существует.]*

Руководитель задания по аудиту, результатом которого является отчет независимого аудитора: *[имя]*.

*[Подпись от имени аудиторской организации, полное имя аудитора или оба, в зависимости от конкретной юрисдикции]*

*[Адрес аудитора]*

*[Дата]*

...

## **МСА 701 – ИНФОРМИРОВАНИЕ О КЛЮЧЕВЫХ ВОПРОСАХ АУДИТА В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ**

...

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

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

...

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

...

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

- МСА 260 (пересмотрен)<sup>27</sup> требует, чтобы аудитор информировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значительных сложностях, если таковые возникают в ходе аудита. Международные стандарты аудита допускают возникновение потенциальных сложностей в отношении, например:
  - Операций со связанными сторонами<sup>28</sup>, особенно ограничений возможности аудитора получить аудиторские доказательства того, что все прочие аспекты операции со связанной стороной (кроме цены) соответствуют аспектам аналогичной операции между несвязанными сторонами.
  - Ограничений, связанных с проведением аудита группы, например, в тех случаях, когда доступ команды аудитора группы к информации может быть ограничен.<sup>29</sup>

- МСА 220<sup>30</sup> устанавливает требования к руководителю задания в отношении проведения надлежащих консультаций по сложным или спорным вопросам. Например, аудитор может провести консультации с другими лицами в рамках аудиторской организации или за ее пределами по значимому специальному вопросу, что может свидетельствовать о том, что он является ключевым вопросом аудита.

<sup>27</sup> МСА 260 (пересмотрен), пункты 16(b) и A21

<sup>28</sup> МСА 550, *Связанные стороны*, пункт A42

<sup>29</sup> МСА 600 (пересмотрен), *Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)*, пункт 56(d)

<sup>30</sup> МСА 220, *Контроль качества при аудите финансовой отчетности*, пункт 18

## **МСА 705 (пересмотрен) – МОДИФИЦИРОВАННОЕ МНЕНИЕ В НЕЗАВИСИМОМ АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ**

...

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

...

#### **Обстоятельства, требующие выражения модифицированного мнения аудитора**

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

A8. Невозможность получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств (также именуемая ограничением объема аудита) может возникнуть вследствие:

- (a) обстоятельств, не контролируемых организацией;
- (b) обстоятельств, относящихся к характеру или срокам выполнения работы аудитора;
- (c) ограничений, введенных руководством.

A9. Невозможность выполнения определенной процедуры не является ограничением объема аудита, если аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства посредством выполнения альтернативных процедур. Если это невозможно, применяются требования, содержащиеся в пунктах 7(b) и 9–10, в зависимости от обстоятельств. Ограничения, введенные руководством, могут иметь иные последствия для аудита, такие как оценка аудитором рисков недобросовестных действий и рассмотрение возможности продолжения выполнения задания.

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

- данные бухгалтерского учета организации были уничтожены;
- данные бухгалтерского учета значительного компонента были изъяты государственными органами на неопределенный срок.

...

## МСА 720 (пересмотрен) ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА, ОТНОСЯЩИЕСЯ К ПРОЧЕЙ ИНФОРМАЦИИ

...

### Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

...

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

...

A24. В соответствии с МСА 220<sup>31</sup> руководитель задания должен нести ответственность за осуществление руководства, контроля и за выполнение аудиторского задания в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями. В контексте настоящего стандарта факторы, которые можно учитывать при определении надлежащего состава аудиторской группы с целью выполнения требований пунктов 14-15, включают:

- соответствующий опыт членов аудиторской группы.
- то, имеют ли члены аудиторской группы, назначенные для выполнения задачи, необходимые знания, полученные в ходе аудита, чтобы выявить несоответствия между прочей информацией и этими знаниями.
- уровень суждений, применяемых при выполнении требований пунктов 14-15. Например, процедуры по оценке соответствия числовых показателей, которые содержатся в прочей информации и которые должны быть такими же, как и показатели финансовой отчетности, могут выполняться менее опытными членами команды аудиторов.
- в случае аудита группы – наличие необходимости направлять запрос аудитору компонента в отношении прочей информации, относящейся к данному компоненту.

...

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

A35. Аудитор может определить, что обращение к соответствующей аудиторской документации или опрос соответствующих членов аудиторской группы или аудиторов соответствующих компонентов является надлежащей основой для рассмотрения аудитором вопроса о том, имеется ли существенное несоответствие. Например:

- Когда прочая информация описывает запланированное прекращение производства крупной линии продукции, хотя аудитору известно о планируемом прекращении производства, он может опросить соответствующих членов аудиторской группы, которые выполняли аудиторские процедуры в этой области, чтобы подтвердить свои соображения о том, имеется ли существенное несоответствие между данным описанием и знаниями, полученными им в ходе аудита.
- Когда прочая информация описывает важные подробности судебного разбирательства, рассмотренного в ходе аудита, но аудитор не помнит их достаточно точно, может возникнуть необходимость обращения к аудиторской документации, где содержится краткое описание подробностей, которое поможет аудитору их вспомнить.

<sup>31</sup> МСА 220, *Контроль качества при аудите финансовой отчетности*, пункт 15(a)

A36. Вопрос о том, обращаться ли аудитору к соответствующей аудиторской документации и опрашивать ли соответствующих членов аудиторской группы или аудиторов соответствующих компонентов, и если да, то в какой мере, является предметом профессионального суждения. Однако необходимость обращения аудитора к соответствующей аудиторской документации или опроса соответствующих членов аудиторской группы или аудиторов соответствующих компонентов по вопросу, включенному в прочую информацию, может отсутствовать.

...

## **МСА 805 (пересмотрен) – ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ОТДЕЛЬНЫХ ОТЧЕТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ОТДЕЛЬНЫХ ЭЛЕМЕНТОВ, ГРУПП СТАТЕЙ ИЛИ СТАТЕЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

### **Введение**

#### **Сфера применения настоящего стандарта**

1. Международные стандарты аудита (МСА) с цифровыми кодами от 100-х до 700-х применяются к аудиту финансовой отчетности и должны быть соответствующим образом адаптированы в случае их применения к аудиту иной финансовой информации прошедших периодов. В настоящем стандарте рассматриваются особенности применения этих МСА к аудиту отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента, группы статей или статьи финансовой отчетности. Отдельный отчет финансовой отчетности или отдельный элемент, группа статей или статья финансовой отчетности могут быть подготовлены в соответствии с концепцией общего или специального назначения. В случае их подготовки в соответствии с концепцией специального назначения к аудиту также применяется МСА 800 (пересмотрен) (см. пункты А1-А4).
2. Настоящий стандарт не применяется к обстоятельствам, при которых процедура аудита проводится аудитором компонента на основании финансовой информации по компоненту по запросу команды аудитора группы для целей аудита финансовой отчетности группы (см. МСА 600\_ (пересмотрен)).<sup>33</sup>
3. Настоящий стандарт не отменяет требований других МСА, в нем также не ставится цель рассмотреть все особенности, которые могут быть применимы при тех или иных обстоятельствах выполнения задания.

...

## **МСОП 2400 (пересмотрен) – ЗАДАНИЯ ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРОШЕДШИХ ПЕРИОДОВ**

...

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

#### **Сфера применения настоящего стандарта (см.: пункт 1)**

...

<sup>32</sup> МСА 800 (пересмотрен), *Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения*

<sup>33</sup> МСА 600 (пересмотрен), *Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)*

...

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

...

*Согласование условий задания*

...

...

**Выполнение задания**

...

*Заключение практикующего специалиста* (см.: пункты 45–46)

...

A78. При получении представления об организации, ее окружении и применимой концепции подготовки финансовой отчетности практикующий специалист может также рассмотреть следующие вопросы:

- является ли организация компонентом группы или ассоциированной организацией по отношению к другой организации;
- сложность концепции подготовки финансовой отчетности;
- обязательства или требования, действующие в отношении организации, по предоставлению финансовой информации, а также то, регулируются ли данные обязательства или требования применимым законодательством или нормативно-правовыми актами или вытекают из добровольных соглашений о предоставлении финансовой информации, закрепленных соответствующими документами в сфере корпоративного управления или ответственности (например, договоры с третьими лицами);
- наличие положений законодательства или нормативных требований, которые, по общему признанию, оказывают непосредственное влияние на определение существенных сумм и раскрытие информации в финансовой отчетности, таких как законодательство и нормативные требования в области налогообложения и пенсионного обеспечения;
- развитость структуры руководства и корпоративного управления организации в части, касающейся управления и надзора за бухгалтерскими записями и системами финансовой отчетности, использующимися при подготовке финансовой отчетности. В небольших организациях обычно меньше сотрудников, что может оказывать влияние на то, каким образом осуществляется надзор. К примеру, разделение обязанностей может быть практически неосуществимо в такой организации. Однако в малой организации с руководителем-собственником надзор может быть даже более эффективным, чем в крупной организации. Это помогает компенсировать недостатки, связанные с ограниченной возможностью разделения обязанностей;
- позиция руководства и контрольная среда в организации, с помощью которой организация снижает риски, связанные с подготовкой финансовой отчетности и исполнением обязательств по ее подготовке;

- развитость и сложность систем бухгалтерского учета и финансовой отчетности организации и соответствующих механизмов контроля, которые организация использует для ведения бухгалтерских записей и связанной с ними информации;
- процедуры, используемые организацией для записи, классификации и обобщения операций, а также сбора информации для включения в финансовую отчетность и соответствующее раскрытие информации;
- виды вопросов, которые привели к необходимости бухгалтерских корректировок в финансовой отчетности организации в предшествующие периоды.

...

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

...

*Запрос (см.: пункты 46–48)*

...

A88. Практикующий специалист может иметь дополнительные обязанности согласно законодательству, нормативам или соответствующим этическим требованиям в отношении Несоблюдения Организации с законами и нормативными актами, включая недобросовестные действия, которые могут отличаться или выходить за рамки данного ISRE/МСОП, например:

- (a) реагирование на выявленное или подозреваемое несоблюдение с помощью законов и нормативных актов, в том числе требований в отношении конкретных информационных взаимодействий с руководством и лицом, отвечающих за корпоративное управление и с учетом необходимости дальнейших действий;
- (b) информирование аудитора, например руководителя группы аудита, о выявленном или подозреваемом несоблюдении с законами и правилами; и
- (c) Документация требований относительно выявленных или подозреваемых несоблюдений законов и правил.

Выполнение любых дополнительных обязанностей может предоставить дополнительную информацию, которая имеет отношение к работе практикующего специалиста в соответствии с настоящим ISRE/МСОП (например, в отношении добросовестности руководства или, при необходимости, лица, отвечающего за корпоративное управление).

...

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

А90. При обзорной проверке финансовой отчетности выполнение аналитических процедур помогает практикующему специалисту в:

- Получение или обновление понимания практикующим специалистом особенностей организации и ее окружающей среды, включая возможность определения областей, в которых могут возникнуть материальные искажения в финансовой отчетности.
- Выявление несоответствий или отклонений от ожидаемых тенденций, значений или норм в финансовой отчетности, таких как уровень соответствия финансовой отчетности ключевым данным, включая ключевые показатели эффективности.
- Предоставление подтверждающих доказательств в отношении других уже выполненных запросов или аналитических процедур.
- Служит дополнительной процедурой, когда практикующий специалист узнает о фактах, которые позволяют ему предположить, что финансовая отчетность может быть существенно искажена. Примером такой дополнительной процедуры является сравнительный анализ ежемесячных данных о доходах и расходах по бизнесу организации для предоставления доказательств о финансовой информации, содержащейся в отдельных статьях или раскрытиях, содержащихся в финансовой отчетности.

▪ ...

## **МСОП 2410 – ОБЗОРНАЯ ПРОВЕРКА ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЯЕМАЯ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ ОРГАНИЗАЦИИ**

...

### **Процедуры обзорной проверки промежуточной финансовой информации**

#### **Изучение организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля**

...

16. Аудитор определяет характер процедур обзорной проверки (если таковые имеются), которые должны быть выполнены в отношении компонентов, и, если применимо, доводит эту информацию до сведения других аудиторов, участвующих в обзорной проверке. Изучаемые факторы включают существенность статей отчетности и риск искажения промежуточной финансовой информации компонентов, понимание аудитором степени централизации или децентрализации системы внутреннего контроля за подготовкой такой информации.

...

#### **Запросы, аналитические и прочие процедуры обзорной проверки**

...

21. Обычно аудитор выполняет следующие процедуры:

- ознакомление с протоколами собраний и заседаний акционеров, лиц, отвечающих за корпоративное управление, и соответствующих комитетов с целью выявления вопросов, которые могут оказать влияние на промежуточную финансовую информацию, и направление запросов в отношении тем, обсуждавшихся на собраниях и заседаниях, протоколы которых недоступны для изучения, если они могут повлиять на промежуточную финансовую информацию;



- изучение влияния (если такое имеется) вопросов, приводящих к модификации заключения по результатам аудита или обзорной проверки, бухгалтерских корректировок или неисправленных искажений, существовавших на момент предыдущих обзорных проверок или аудита;
- информационное взаимодействие (в необходимых случаях) с другими аудиторами, выполняющими обзорную проверку промежуточной финансовой информации значительных компонентов отчитываемой организации.

...

Структуры и процессы, которые поддерживают деятельность IAASB, поддерживаются Международной федерацией бухгалтеров® или IFAC®.

IAASB и IFAC не несут ответственности за ущерб, причиненный любому лицу, которое действует или воздерживается от действий, основанных на материалах этой публикации, независимо от того, вызван ли такой ущерб халатностью или иным образом.

Международные стандарты аудита, Международные стандарты задания, обеспечивающие уверенность, Международные стандарты задания по обзорной проверке, Международные стандарты сопутствующих услуг, Международные стандарты контроля качества, Примечания к практике международного аудита, черновики, консультационные документы и другие публикации IAASB опубликованы и защищены авторским правом IFAC.

Copyright © IFAC, апрель 2020 г. Все права защищены. Эта публикация может быть загружена для личного и некоммерческого использования (то есть для профессионального ознакомления или исследования) с сайта [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Для перевода, воспроизведения, хранения или передачи или иного аналогичного использования этого документа требуется письменное разрешение.

‘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’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, ‘IAPN’, и логотип IAASB являются товарными знаками IFAC или зарегистрированы как товарные знаки и знаки обслуживания IFAC в США и других странах.

Для получения информации об авторских правах, товарных знаках и разрешениях, пожалуйста, перейдите по ссылке [permissions](#) или свяжитесь по адресу [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).