

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

Международный стандарт аудита (МСА) 805 (пересмотренный) «*Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности*» следует рассматривать вместе с МСА 200 «*Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита*».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. 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 (пересмотренный)¹ (см. пункты А1–А4).
2. Настоящий стандарт не применяется к заключению аудитора компонента, представленному по результатам выполнения работ в отношении финансовой информации компонента по запросу команды аудитора группы для целей аудита финансовой отчетности группы (см. МСА 600)².
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.

Дата вступления в силу

4. Настоящий стандарт применяется при проведении аудита отдельных отчетов финансовой отчетности или отдельных элементов, групп статей или статей за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2016 года или после этой даты. В случае аудита отдельных отчетов финансовой отчетности или отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности, подготовленной на определенную дату, настоящий стандарт применяется к аудиту такой информации, подготовленной на 15 декабря 2016 г. или более позднюю дату.

Цель

5. При применении Международных стандартов аудита к аудиту отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента, группы статей или статьи финансовой отчетности цель аудитора состоит в том, чтобы надлежащим образом учесть особенности, относящиеся к следующим вопросам:
 - (a) принятию задания;
 - (b) планированию и выполнению данного задания;
 - (c) формированию мнения и составлению заключения в отношении отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента, группы статей или статьи финансовой отчетности.

Определения

6. Для целей настоящего стандарта следующие термины имеют приведенные ниже значения:

¹ МСА 800 (пересмотренный) «*Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения*»

² МСА 600 «*Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонента)*».

- (a) элемент финансовой отчетности (также элемент) – элемент, группа статей или статья финансового отчета;
- (b) Международные стандарты финансовой отчетности – Международные стандарты финансовой отчетности, изданные Советом по международным стандартам финансовой отчетности;
- (c) отдельный отчет финансовой отчетности или отдельный элемент финансовой отчетности включает соответствующее раскрытие информации. Соответствующее раскрытие информации обычно включает в себя пояснительную или описательную информацию, относящуюся к отдельному отчету финансовой отчетности или отдельному элементу финансовой отчетности (см. пункт А2).

Требования

Особенности принятия задания

Применение Международных стандартов аудита

7. В соответствии с МСА 200³ аудитор должен соблюдать все МСА, которые применимы для конкретного аудита. В случае аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности это требование применяется независимо от того, проводит ли аудитор также аудит полного комплекта финансовой отчетности организации. Если аудитор не проводит одновременно аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, он определяет, возможен ли аудит отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента этой финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита (см. пункты А5–А6).

Приемлемость концепции подготовки финансовой отчетности

8. В соответствии с МСА 210⁴ аудитор должен определить, является ли примененная концепция подготовки финансовой отчетности приемлемой для составления данной финансовой отчетности. В случае аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности это предполагает определение того, приведет ли применение концепции подготовки финансовой отчетности к надлежащему представлению и раскрытию информации, которое позволит предполагаемым пользователям понять сведения, содержащиеся в отдельном отчете финансовой отчетности или ее элементе, а также влияние существенных операций и событий на информацию, содержащуюся в таком отчете или элементе финансовой отчетности (см. пункт А7).

Форма аудиторского мнения

9. МСА 210⁵ требует, чтобы согласованные условия аудиторского задания включали предполагаемую форму заключения, предоставляемого аудитором. В случае аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности аудитор рассматривает вопрос о том, является ли предполагаемая форма аудиторского мнения надлежащей в данных обстоятельствах (см. пункты А8–А9).

Особенности планирования и проведения аудита

10. В МСА 200^{6,7} указано, что Международные стандарты аудита разработаны в контексте аудита финансовой отчетности, их необходимо адаптировать в соответствии с обстоятельствами при применении к аудиту другой финансовой информации прошедших периодов. При планировании и проведении аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности аудитор должен адаптировать все применимые к аудиту МСА в соответствии с обстоятельствами аудиторского задания (см. пункты А10–А15).

Особенности формирования мнения и составления заключения

11. При формировании мнения и составлении заключения об отдельном отчете в составе финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности аудитор применяет требования

³ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 18.

⁴ МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункт 6(а).

⁵ МСА 210, пункт 10(е).

⁶ МСА 200, пункт 2.

⁷ В пункте 13(г) МСА 200 разъясняется, что термин «финансовая отчетность» обычно обозначает полный комплект финансовой отчетности, как это определено требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

МСА 700 (пересмотренного)⁸, и, если применимо, МСА 800 (пересмотренного), адаптированные соответствующим образом к обстоятельствам аудиторского задания (см. пункты А16–А22).

Заключения в отношении полного комплекта финансовой отчетности организации и отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента этой финансовой отчетности

12. Если аудитор принимает обязательства по выполнению задания с предоставлением заключения об отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности одновременно с заданием по аудиту полного комплекта финансовой отчетности организации, он должен выразить отдельное мнение по каждому заданию.
13. Проаудированный отдельный отчет финансовой отчетности или проаудированный отдельный элемент финансовой отчетности могут быть опубликованы вместе с проаудированным полным комплектом финансовой отчетности организации. Если аудитор приходит к выводу о том, что представление отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности не отличается в достаточной мере от полного комплекта финансовой отчетности, он должен обратиться к руководству с требованием исправить ситуацию. В соответствии с пунктами 15 и 16 аудитор также должен обеспечить различие между мнением, выраженным в отношении отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности, и мнением в отношении полного комплекта финансовой отчетности. Аудитор также не должен предоставлять аудиторское заключение, содержащее мнение в отношении отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности, до тех пор, пока не удостоверится в достаточном различии.

Рассмотрение последствий определенных вопросов, включенных в аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности организации, для аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности и для аудиторского заключения о таком отчете или элементе.

14. Если мнение, выраженное в заключении аудитора о полном комплекте финансовой отчетности организации, включает:
 - (а) модифицированное мнение в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)⁹;
 - (б) раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения» в соответствии с МСА 706 (пересмотренным)¹⁰;
 - (в) раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» в соответствии с МСА 570 (пересмотренным)¹¹;
 - (г) сведения о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701¹² или
 - (е) заявление с описанием неисправленного существенного искажения прочей информации согласно МСА 720 (пересмотренному)¹³,

то аудитор должен рассмотреть последствия, если они возможны, данных вопросов для аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности и для аудиторского заключения о таком отчете или элементе (см. пункты А23–А27).

Отрицательное мнение или отказ от выражения мнения в аудиторском заключении о полном комплекте финансовой отчетности организации

15. Если аудитор приходит к выводу о необходимости выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения в отношении полного комплекта финансовой отчетности организации в целом, МСА 705 (пересмотренный)¹⁴ запрещает аудитору включать в то же аудиторское заключение немодифицированное мнение об отдельном отчете, являющемся частью этой финансовой отчетности или об отдельном элементе, составляющем часть указанной финансовой отчетности. Это объясняется тем, что такое немодифицированное мнение будет противоречить отрицательному мнению или отказу

⁸ МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

⁹ МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

¹⁰ МСА 706 (пересмотренный) «Разделы “Важные обстоятельства” и “Прочие сведения” в аудиторском заключении».

¹¹ МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности», пункт 22.

¹² МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», пункт 13.

¹³ МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», пункт 22(е)(ii).

¹⁴ МСА 705 (пересмотренный), пункт 15.

от выражения мнения в отношении полного комплекта финансовой отчетности организации в целом (см. пункт А28).

16. Если аудитор приходит к выводу о необходимости выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения в отношении полного комплекта финансовой отчетности организации в целом, но в контексте отдельного аудита определенного элемента, этой финансовой отчетности финансовой отчетности, он тем не менее считает правомерным выразить немодифицированное мнение в отношении этого элемента, аудитор должен сделать это только в том случае, если:
- (a) аудитору не запрещается это делать законом или нормативным актом;
 - (b) это мнение выражено в аудиторском заключении, которое не публикуется вместе с аудиторским заключением, содержащим отрицательное мнение или отказ от выражения мнения;
 - (c) отдельный элемент не составляет значительную часть полного комплекта финансовой отчетности организации.
17. Аудитор не может выразить немодифицированное мнение в отношении отдельного отчета полного комплекта финансовой отчетности, если он выразил отрицательное мнение или отказался от выражения мнения о полном комплекте финансовой отчетности в целом. Это также распространяется на случаи, если аудиторское заключение в отношении отдельного отчета финансовой отчетности не публикуется вместе с аудиторским заключением, содержащим отрицательное мнение или отказ от выражения мнения. Это объясняется тем, что отдельный отчет финансовой отчетности считается значительной частью этой финансовой отчетности.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта (см. пункт 1, б(с))

- A1. МСА 200¹⁵ определяет термин «финансовая информация прошедших периодов» как представленную в виде финансовых показателей информацию относительно конкретной организации, полученную главным образом из системы бухгалтерского учета этой организации, об экономических событиях, имевших место в течение прошедших периодов, либо об экономических условиях или обстоятельствах в определенные моменты в прошлом.
- A2. В МСА 200¹⁶ термин «финансовая отчетность» определяется как структурированное представление финансовой информации прошедших периодов, включая соответствующее раскрытие информации, предназначенное для того, чтобы представить состояние экономических ресурсов или обязательств организации на конкретный момент либо изменения в этом состоянии за некоторый период в соответствии с применимой концепцией формирования финансовой отчетности. Термин «финансовая отчетность» обычно обозначает полный комплект финансовой отчетности, как это определено требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, однако он может употребляться применительно к отдельному отчету финансовой отчетности. Раскрытие информации включает в себя изложение пояснительной или описательной информации, которое представлено в соответствии с установленными требованиями, разрешено в явной форме или иным образом позволено согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности и размещено на лицевой стороне финансовой отчетности или в примечаниях к ней либо включено в нее путем перекрестных ссылок. Как указано в пункте б(с), ссылка на отдельный отчет финансовой отчетности или отдельный элемент финансовой отчетности включает соответствующее раскрытие информации.

¹⁵ МСА 200, пункт 13(g).

¹⁶ МСА 200, пункт 13(f).

- A3. Международные стандарты аудита разработаны в контексте аудита финансовой отчетности¹⁷, их необходимо адаптировать в соответствии с обстоятельствами при применении к аудиту иной финансовой информации прошедших периодов, такой как отдельный отчет финансовой отчетности или отдельный элемент финансовой отчетности. В этом помогает настоящий стандарт. (В Приложении 1 перечислены примеры такой иной финансовой информации прошедших периодов.)
- A4. Задание, обеспечивающее разумную уверенность, кроме аудита финансовой информации прошедших периодов, выполняется в соответствии с требованиями Международного стандарта заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3000 (пересмотренным)¹⁸.

Особенности принятия задания

Применение Международных стандартов аудита (см. пункт 7)

- A5. Согласно МСА 200 аудитор должен соблюдать (а) соответствующие этические требования (включая требования, касающиеся независимости), имеющие отношение к заданию по аудиту финансовой отчетности, и (б) все МСА, которые применимы для конкретного аудита. Кроме того, согласно настоящему стандарту аудитор должен выполнить каждое требование какого-либо МСА, за исключением случаев, когда при конкретных обстоятельствах аудита весь МСА является неприменимым или какое-либо требование является неприменимым, потому что оно основано на условии, которое в данном случае отсутствует. В исключительных случаях аудитор может счесть необходимым отступить от какого-либо применимого требования МСА и выполнить альтернативные аудиторские процедуры для выполнения данного требования¹⁹.
- A6. Выполнение требований МСА, которые применимы для конкретного аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности, может быть невозможно, если аудитор также не привлечен для аудита полного комплекта финансовой отчетности организации. В таких случаях понимание аудитором деятельности организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, часто не соответствует уровню понимания этих факторов аудитором, который также проводит аудит полного комплекта финансовой отчетности организации. Аудитор также не имеет аудиторских доказательств в отношении общего качества бухгалтерских записей или другой бухгалтерской информации, которую он получил бы в случае аудита полного комплекта финансовой отчетности организации. Следовательно, аудитору могут потребоваться дополнительные доказательства для подтверждения аудиторских доказательств, полученных из бухгалтерских записей. В случае аудита отдельного элемента финансовой отчетности некоторые МСА требуют проведения в рамках аудита работ, которые могут быть несопоставимы с объемом аудируемого элемента. Например, хотя требования МСА 570 (пересмотренного), скорее всего, будут применимы в обстоятельствах аудита расшифровки дебиторской задолженности, выполнение этих требований может быть нецелесообразным в силу объема необходимых работ. Если аудитор приходит к выводу о том, что аудит отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита может быть нецелесообразным, он может обсудить с руководством целесообразность выполнения другого вида задания.

Приемлемость концепции подготовки финансовой отчетности (см. пункт 8)

- A7. Отдельный отчет финансовой отчетности или отдельный элемент финансовой отчетности могут быть подготовлены в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, основанной на концепции финансовой отчетности, принятой уполномоченной или официально признанной организацией по разработке стандартов для целей составления полного комплекта финансовой отчетности (например, на МСФО). В данном случае определение приемлемости применимой концепции может предусматривать рассмотрение того, включает ли она все требования лежащей в ее основе концепции, применимые к представлению отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности, обеспечивающего надлежащее раскрытие информации.

¹⁷ МСА 200, пункт 2.

¹⁸ МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов».

¹⁹ МСА 200, пункты 14, 18 и 22–23.

Форма аудиторского мнения (см. пункт 9)

А8. Форма выражаемого аудитором мнения зависит от применимой концепции подготовки финансовой отчетности и всех применимых законов или нормативных актов²⁰. В соответствии с МСА 700 (пересмотренным)²¹:

- (а) при выражении немодифицированного мнения о полном комплекте финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления, мнение аудитора должно содержать одну из следующих формулировок (если иное не предусмотрено законами или нормативными актами):
 - (i) финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности];
 - (ii) финансовая отчетность дает правдивое и достоверное представление в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности];
- (б) при выражении немодифицированного мнения о полном комплекте финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией соответствия, мнение аудитора должно содержать формулировку о том, что финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].

А9. В случае отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности применимая концепция подготовки финансовой отчетности может не содержать положений, непосредственно регламентирующих представление отдельных отчетов или отдельных элементов финансовой отчетности. Это может иметь место в случае, когда применимая концепция подготовки финансовой отчетности основана на концепции подготовки финансовой отчетности, принятой уполномоченной или официально признанной организацией по разработке стандартов для целей составления полного комплекта финансовой отчетности (например, на МСФО). Следовательно, аудитор оценивает, является ли предполагаемая форма аудиторского мнения надлежащей в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Факторы, которые могут повлиять на решение аудитора использовать формулировки «отражает достоверно во всех существенных отношениях» или «дает правдивое и достоверное представление» при выражении мнения аудитора, включают следующее:

имеет ли применимая концепция подготовки финансовой отчетности прямые или косвенные ограничения, требующие ее использования только для целей составления полного комплекта финансовой отчетности;

будет ли отдельный отчет финансовой отчетности или отдельный элемент финансовой отчетности:

полностью соответствовать каждому из требований концепции, применимых к определенному отчету или определенному элементу, и будет ли представление отдельного финансового отчета или отдельного элемента финансовой отчетности включать соответствующее раскрытие информации;

в случае необходимости обеспечить достоверное представление, раскрывать информацию дополнительно к той, которая непосредственно требуется концепцией, или, в исключительных обстоятельствах, отступить от какого-либо требования концепции.

Решение аудитора в отношении предполагаемой формы аудиторского мнения является предметом профессионального суждения. Оно может зависеть от того, является ли использование формулировок «отражает достоверно во всех существенных отношениях» или «дает правдивое и достоверное представление» в выражаемом аудитором мнении об отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления, общепринятым в определенной юрисдикции.

²⁰ МСА 200, пункт 8.

²¹ МСА 700 (пересмотренный), пункты 25–26.

Особенности планирования и проведения аудита (см. пункт 10)

- A10. Применимость положений каждого МСА требует тщательного рассмотрения. Даже в случаях, когда предметом аудита является только отдельный элемент финансовой отчетности, такие МСА, как МСА 240²², МСА 550²³ и МСА 570 (пересмотренный), в принципе являются применимыми. Это объясняется тем, что элемент может содержать искажение в результате недобросовестных действий, влияния операций между связанными сторонами или некорректного применения допущения о непрерывности деятельности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
- A11. В соответствии с требованиями МСА 260 (пересмотренного)²⁴ аудитор должен определить соответствующее лицо или лиц в структуре корпоративного управления организации, с которыми он будет осуществлять информационное взаимодействие. В МСА 260 (пересмотренном)²⁵ отмечается, что в некоторых случаях все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией, и с учетом этого обстоятельства изменяется порядок применения требований об информационном взаимодействии. В случаях, когда организация также подготавливает полный комплект финансовой отчетности, лицо или лица, ответственные за надзор за подготовкой отдельного отчета финансовой отчетности или ее элемента, могут не являться лицами, отвечающими за корпоративное управление и обеспечивающими надзор за подготовкой полного комплекта финансовой отчетности.
- A12. Кроме того, Международные стандарты аудита разработаны в контексте аудита финансовой отчетности, их необходимо адаптировать в соответствии с обстоятельствами применительно к аудиту отдельного отчета финансовой отчетности²⁶ или отдельного элемента финансовой отчетности. Например, письменные заявления руководства в отношении полного комплекта финансовой отчетности будут заменены письменными заявлениями в отношении представления отчета или элемента финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
- A13. Вопросы, включенные в аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности, могут иметь последствия для аудита отдельного отчета финансовой отчетности или элемента финансовой отчетности (см. пункт 14). При планировании и проведении аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности одновременно с аудитом полного комплекта финансовой отчетности организации аудитор может использовать аудиторские доказательства, полученные в рамках аудита полного комплекта финансовой отчетности организации, для аудита отдельного отчета или отдельного элемента финансовой отчетности. Однако Международные стандарты аудита требуют, чтобы аудитор планировал и проводил аудит отчета финансовой отчетности или ее элемента таким образом, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения в отношении отчета или элемента финансовой отчетности.

²² МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности».

²³ МСА 550 «Связанные стороны».

²⁴ МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 11.

²⁵ МСА 260 (пересмотренный), пункт 10(b), 13, A1 (третий буллит), A2 и A8.

²⁶ МСА 200, пункт 2.

- A14. Отдельные отчеты, из которых состоит полный комплект финансовой отчетности, и многие из элементов этой финансовой отчетности, включая соответствующее раскрытие информации, взаимосвязаны. Следовательно, при аудите отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности аудитор может не иметь возможности рассматривать этот отчет или элемент отдельно. Таким образом, аудитору может быть необходимо провести процедуры в отношении взаимосвязанных статей, чтобы выполнить задачу аудита.
- A15. Кроме того, уровень существенности, определенный для отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности, может быть ниже уровня существенности, определенного для полного комплекта финансовой отчетности организации, и это окажет влияние на характер, сроки и объем аудиторских процедур и оценку неисправленных искажений.

Особенности формирования мнения и составления заключения (см. пункт 11)

- A16. МСА 700 (пересмотренный)²⁷ требует, чтобы при формировании мнения аудитор оценивал, раскрыта ли в финансовой отчетности надлежащая информация, позволяющая предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на сведения, представленные в финансовой отчетности. В случае отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности важно, чтобы такой отчет или элемент с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, надлежащим образом раскрывал информацию, позволяющую предполагаемым пользователям понять сведения, содержащиеся в отчете финансовой отчетности или ее элементе, а также влияние существенных операций и событий на информацию, содержащуюся в таком отчете или элементе финансовой отчетности.
- A17. В Приложении 2 к настоящему стандарту содержатся примеры аудиторских заключений независимого аудитора в отношении отдельного отчета финансовой отчетности и отдельного элемента финансовой отчетности. При составлении аудиторского заключения об отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности могут быть учтены прочие примеры аудиторских заключений (например, приведенные в Приложениях к МСА 700 (пересмотренному), МСА 705 (пересмотренному), МСА 570 (пересмотренному), МСА 720 (пересмотренному) и МСА 706 (пересмотренному)).

Применение МСА 700 (пересмотренного) при составлении заключения об отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности

- A18. В пункте 11 данного стандарта разъясняется, что при формировании мнения и составлении заключения об отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности аудитор должен применять требования МСА 700 (пересмотренного), адаптированные соответствующим образом с учетом обстоятельств задания. При этом аудитор также должен применять требования к составлению заключения, содержащиеся в других МСА и соответствующим образом адаптированные с учетом обстоятельств задания, и может счесть полезными особенности применения, которые рассматриваются в пунктах A19–A21 ниже.

Непрерывность деятельности

- A19. В зависимости от применимой концепции подготовки финансовой отчетности, используемой при составлении отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности, описание в аудиторском заключении ответственности руководства²⁸ за способность организации продолжать непрерывно свою деятельность может потребовать соответствующей адаптации. Описание в аудиторском заключении ответственности аудитора²⁹ может также потребовать соответствующей адаптации в зависимости от того, как применяется МСА 570 (пересмотренный) с учетом обстоятельств задания.

Ключевые вопросы аудита

- A20. МСА 700 (пересмотренный) требует, чтобы аудитор информировал о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701³⁰, если он проводит аудит полных комплектов финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. В случае аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности МСА 701

²⁷ МСА 700 (пересмотренный), пункт 13(e).

²⁸ См. МСА 700 (пересмотренный), пункты 34(b) и A48.

²⁹ См. МСА 700 (пересмотренный), пункт 39(b)(iv).

³⁰ МСА 700 (пересмотренный), пункт 30.

применяется только тогда, когда информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении о таких финансовых отчетах или элементах финансовой отчетности требуется законом или нормативным актом или когда аудитор принимает решение сообщить о ключевых вопросах аудита по иным причинам. Если в аудиторском заключении об отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности сообщается информация о ключевых вопросах аудита, МСА 701³¹ применяется в полном объеме.

Прочая информация

A21. МСА 720 (пересмотренный) регламентирует обязанности аудитора в отношении прочей информации. В контексте данного стандарта отчеты, которые содержат отдельный отчет финансовой отчетности или отдельный элемент финансовой отчетности либо прилагаются к ним и целью которых является предоставление собственникам (или аналогичным заинтересованным сторонам) информации о вопросах, изложенных в отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности, считаются годовыми отчетами для целей МСА 720 (пересмотренного). Если аудитор определяет, что организация планирует выпуск такого отчета, к аудиту отчета финансовой отчетности или ее элемента применяются требования МСА 720 (пересмотренного).

Имя руководителя задания

A22. Требование МСА 700 (пересмотренного)³², согласно которому аудитор должен указывать имя руководителя задания в аудиторском заключении, также применяется к аудиту отдельных отчетов финансовой отчетности или отдельных элементов финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. При составлении заключения об отдельном отчете финансовой отчетности или элементе финансовой отчетности организаций, не являющихся организациями, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, указание имени руководителя задания в аудиторском заключении может требоваться от аудитора в соответствии с законом или нормативным актом, или же аудитор может принять решение сделать это по иным причинам.

Заключения в отношении полного комплекта финансовой отчетности организации и отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента этой финансовой отчетности (см. пункт 14)

Рассмотрение последствий определенных вопросов, включенных в аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности организации, для аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности и для аудиторского заключения о таком отчете или элементе

A23. Пункт 14 требует, чтобы аудитор учитывал последствия, если они возможны, определенных вопросов, включенных в аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности, для аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности и для аудиторского заключения об этом отчете или элементе. При рассмотрении того, является ли вопрос, включенный в аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности, уместным в контексте задания по предоставлению заключения об отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности, необходимо использовать профессиональное суждение.

A24. Факторы, которые могут учитываться при рассмотрении этих последствий, включают следующее:

- характер вопроса или вопросов, описанных в аудиторском заключении о полном комплекте финансовой отчетности, и насколько они относятся к тому, что включено в отдельный отчет финансовой отчетности или отдельный элемент финансовой отчетности;
- то, насколько всеобъемлющим является вопрос или вопросы, описанные в аудиторском заключении о полном комплекте финансовой отчетности организации;
- характер и степень различий между применимыми концепциями подготовки финансовой отчетности;
- степень различий между периодом или периодами, за которые предоставлен полный комплект финансовой отчетности, и периодом, периодами или датами отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности;
- период времени, прошедший после даты аудиторского заключения о полном комплекте финансовой отчетности организации.

³¹ МСА 700 (пересмотренный), пункт 31.

³² МСА 700 (пересмотренный), пункты 46 и A61–A63.

- A25. Например, в случае, когда аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности организации содержит оговорку в отношении дебиторской задолженности и отдельный отчет финансовой отчетности включает дебиторскую задолженность или же отдельный элемент финансовой отчетности относится к дебиторской задолженности, существует высокая вероятность возникновения последствий для аудита. С другой стороны, если оговорка, содержащаяся в аудиторском заключении о полном комплекте финансовой отчетности, относится к классификации долгосрочной задолженности, то в этом случае существует меньшая вероятность возникновения последствий для аудита отдельного отчета финансовой отчетности, представляющего собой отчет о прибылях и убытках, или если отдельный элемент финансовой отчетности относится к дебиторской задолженности.
- A26. Ключевые вопросы аудита, о которых сообщается в аудиторском заключении о полном комплекте финансовой отчетности, могут иметь последствия для аудита отдельного отчета финансовой отчетности или элемента финансовой отчетности. Информация, включенная в раздел «Ключевые вопросы аудита» и касающаяся того, как вопрос был решен в рамках аудита полного комплекта финансовой отчетности, может оказаться полезной для аудитора при определении того, как решать вопрос в случае, если он имеет значение для аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности.

Включение ссылки на аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности

- A27. Даже если определенные вопросы, включенные в аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности организации, не имеют влияния на аудит отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента финансовой отчетности или для аудиторского заключения о таком отчете или элементе, аудитор может счесть необходимым упомянуть этот вопрос или вопросы в разделе «Прочие сведения» аудиторского заключения об отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности (см. МСА 706 (пересмотренный)³³). Например, аудитор может счесть необходимым сослаться в аудиторском заключении об отдельном отчете финансовой отчетности или отдельном элементе финансовой отчетности на раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», включенный в аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности организации.

Отрицательное мнение или отказ от выражения мнения в аудиторском заключении о полном комплекте финансовой отчетности организации (см. пункт 15)

- A28. В аудиторском заключении в отношении полного комплекта финансовой отчетности отказ от выражения мнения в отношении результатов деятельности и движения денежных средств при соответствующих обстоятельствах и выражение немодифицированного мнения в отношении финансового положения разрешается, так как отказ от выражения мнения допустим только применительно к результатам деятельности и движению денежных средств, а не к финансовой отчетности в целом³⁴.

³³ См. МСА 706 (пересмотренный), пункты 10–11.

³⁴ МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода», пункт А8, и МСА 705 (пересмотренный), пункт А16.

Приложение 1

(см. пункт А3)

Примеры отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности

- Дебиторская задолженность, резерв по сомнительной дебиторской задолженности, запасы, обязательство по начисленным выплатам частной пенсионной программы, отраженная стоимость идентифицированных нематериальных активов или обязательства по произошедшим, но не заявленным убыткам по страховому портфелю, включая соответствующие примечания.
- Расшифровка активов и доходов частной пенсионной программы под внешним управлением, включая соответствующие примечания.
- Расшифровка чистых материальных активов, включая соответствующие примечания.
- Расшифровка выплат в отношении арендованного имущества, включая пояснительные примечания.
- Расшифровка участия в прибыли или премий сотрудников, включая пояснительные примечания.

Приложение 2

(см. пункт А17)

Примеры аудиторских заключений независимого аудитора об отдельном отчете финансовой отчетности и отдельном элементе финансовой отчетности

- Пример 1. Аудиторское заключение об отдельном отчете финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Отчет подготовлен в соответствии с концепцией общего назначения (для целей данного примера рассматривается концепция достоверного представления).
- Пример 2. Аудиторское заключение об отдельном отчете финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Отчет подготовлен в соответствии с концепцией специального назначения (для целей данного примера рассматривается концепция достоверного представления).
- Пример 3. Аудиторское заключение об отдельном элементе финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, подготовленном в соответствии с концепцией специального назначения (для целей данного примера рассматривается концепция соответствия).

Пример 1. Аудиторское заключение об отдельном отчете финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Отчет подготовлен в соответствии с концепцией общего назначения (для целей данного примера рассматривается концепция достоверного представления).

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

Аудит бухгалтерского баланса (то есть отдельного отчета финансовой отчетности) организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам.

Бухгалтерский баланс составлен руководством организации в соответствии с требованиями принятой в юрисдикции X концепции подготовки финансовой отчетности, применимой к составлению бухгалтерского баланса.

Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.

Применимая концепция подготовки финансовой отчетности представляет собой концепцию достоверного представления, разработанную с целью удовлетворения общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей.

Аудитор счел правомерным использование в аудиторском заключении формулировки «отражает достоверно во всех существенных отношениях».

- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод о наличии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным). В финансовой отчетности раскрыта адекватная информация о наличии существенной неопределенности.
- В рамках аудита бухгалтерского баланса от аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он не принял решения сделать это по каким-либо иным причинам.
- Аудитор установил, что прочая информация отсутствует (то есть требования МСА 720 (пересмотренного) не применяются).
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.

Аудитор не имеет обязанностей по составлению других отчетов, установленных законами или нормативными актами.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Надлежащий адресат]

Мнение

Мы провели аудит прилагаемого бухгалтерского баланса организации ABC (Организации) по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также примечаний к этому отчету, включая краткий обзор основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации (далее вместе именуемых «отдельный отчет финансовой отчетности»).

По нашему мнению, прилагаемый отдельный отчет финансовой отчетности отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года в соответствии с требованиями принятой в юрисдикции X концепции подготовки финансовой отчетности, применимыми к подготовке такого отдельного отчета финансовой отчетности. [Раздел «Мнение» располагается в начале в соответствии с МСА 700(пересмотренным).]

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «Ответственность аудитора за аудит отдельного отчета финансовой отчетности» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту отдельного отчета финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские. [Первое и последнее предложения данного раздела ранее включались в раздел «Ответственность аудитора».

Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности

Мы обращаем внимание на Примечание 6 в данном отдельном отчете финансовой отчетности, в котором указано, что Организация понесла чистый убыток в сумме ZZZ в течение года, закончившегося 31 декабря 20X1 года, и на эту дату текущие обязательства Организации превысили общую сумму ее активов на YYY. Как отмечается в Примечании 6, данные события или условия, наряду с другими вопросами, изложенными в Примечании 6, указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Мы не выражаем модифицированного мнения в связи с этим вопросом.

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за отдельный отчет финансовой отчетности³⁵

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данного отдельного отчета финансовой отчетности в соответствии с принятыми в юрисдикции X требованиями концепции подготовки финансовой отчетности, применимыми к составлению такого отдельного отчета финансовой отчетности, и за такую систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки отдельного отчета финансовой отчетности, не содержащего существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

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

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

Ответственность аудитора за аудит отдельного отчета финансовой отчетности

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

Пункт 41(b) МСА 700 (пересмотренного) разъясняет, что представленный ниже затененный текст может быть размещен в приложении к аудиторскому заключению. Пункт 41(c) МСА 700 (пересмотренного) разъясняет, что в тех случаях, когда закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают это сделать, можно дать ссылку на официальный сайт соответствующего уполномоченного органа, содержащий описание ответственности аудитора, вместо того чтобы включать этот материал в аудиторское заключение, при условии что описание на официальном сайте отражает приведенное ниже описание ответственности аудитора и не противоречит ему.

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

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

³⁵ В тексте данного примера аудиторского заключения может потребоваться замена терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» другими терминами в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля Организации.³⁶

- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством, если такие имеются, и соответствующего раскрытия информации;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем аудиторском заключении к соответствующему раскрытию информации в финансовой отчетности или, если такое раскрытие информации является ненадлежащим, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- проводим оценку представления отдельного отчета финансовой отчетности в целом, его структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли отдельный отчет финансовой отчетности лежащие в его основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.

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

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

[Адрес аудитора] (Изменен порядок указания даты и адреса)

[Дата]

³⁶ Данное предложение будет изменено соответствующим образом в случае, когда аудитор также обязан выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля одновременно с аудитом финансовой отчетности.

Пример 2. Аудиторское заключение об отдельном отчете финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Отчет подготовлен в соответствии с концепцией специального назначения (для целей данного примера рассматривается концепция достоверного представления).

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

Аудит отчета о поступлениях и выплатах денежных средств (то есть отдельного отчета финансовой отчетности) организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам.

Аудиторское заключение о полном комплекте финансовой отчетности не выпускалось.

Финансовый отчет подготовлен руководством организации в соответствии с кассовым методом учета для ответа на запрос кредитора о представлении информации о движении денежных средств. У руководства имеется возможность выбора концепции подготовки финансовой отчетности.

Применимой концепцией подготовки отчета является концепция достоверного представления, разработанная для удовлетворения информационных потребностей конкретных пользователей в финансовой информации³⁷.

На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.

Аудитор счел правомерным использование в аудиторском заключении формулировки «отражает достоверно во всех существенных отношениях».

К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.

Ограничения в отношении распространения или использования аудиторского заключения отсутствуют.

На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).

В рамках аудита отчета от аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он не принял решения сделать это по каким-либо иным причинам.

Аудитор установил, что прочая информация отсутствует (то есть требования МСА 720 (пересмотренного) не применяются).

Руководство несет ответственность за подготовку отдельного отчета финансовой отчетности и за надзор за процессом подготовки отдельного отчета финансовой отчетности.

Аудитор не имеет обязанностей по составлению других отчетов, установленных законами или нормативными актами.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Надлежащий адресат]

Мнение

Мы провели аудит прилагаемого отчета о поступлениях и выплатах денежных средств ABC (Организации) по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также примечаний к данному отчету финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации (далее вместе именуемых «отдельный отчет финансовой отчетности»).

По нашему мнению, прилагаемый отдельный отчет финансовой отчетности отражает достоверно во всех существенных отношениях поступления и выплаты денежных средств организации ABC Организации за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, в соответствии с принципами бухгалтерского учета поступлений и выплат денежных средств, изложенными в Примечании X. [Раздел «Мнение» располагается в начале в соответствии с МСА 700(пересмотренным).]

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «*Ответственность аудитора за аудит отдельного отчета*

³⁷ МСА 800 (пересмотренный) содержит требования и указания в отношении формы и содержания финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения.

финансовой отчетности» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту отдельного отчета финансовой отчетности в [*название юрисдикции*], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения. [Первое и последнее предложения данного раздела должны быть включены в раздел «Ответственность аудитора». Кроме того, раздел «Основание для выражения мнения» располагается сразу после раздела «Мнение» в соответствии с требованиями МСА 700 (пересмотренного).]

Важные обстоятельства – принципы учета

Мы обращаем внимание на Примечание X к отдельному отчету финансовой отчетности, в котором описаны принципы учета. Данный отдельный отчет финансовой отчетности подготовлен с целью предоставления информации кредитору XYZ. Как следствие, данный отчет может быть непригоден для иной цели. Мы не выражаем модифицированного мнения в связи с этим вопросом.

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за отдельный отчет финансовой отчетности³⁸

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данного отчета финансовой отчетности в соответствии с принципами бухгалтерского учета поступлений и выплат денежных средств, изложенными в Примечании X. Это включает определение того, что принципы учета поступлений и выплат денежных средств являются приемлемыми для подготовки отдельного отчета финансовой отчетности в данных обстоятельствах и для такой системы внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки отдельного отчета финансовой отчетности, не содержащего существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями или ошибками.

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

Ответственность аудитора за аудит отдельного отчета финансовой отчетности

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

Пункт 41(b) МСА 700 (пересмотренного) разъясняет, что представленный ниже затененный текст может быть размещен в приложении к аудиторскому заключению. Пункт 41(c) МСА 700 (пересмотренного) разъясняет, что в тех случаях, когда закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают это сделать, можно дать ссылку на официальный сайт соответствующего уполномоченного органа, содержащий описание ответственности аудитора, вместо того чтобы включать этот материал в аудиторское заключение, при условии что описание на официальном сайте отражает приведенное ниже описание ответственности аудитора и не противоречит ему.

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

- выявляем и оцениваем риски существенного искажения отдельного отчета финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим аудиторские процедуры в ответ на эти риски; получаем аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог,

³⁸

Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;

- получаем понимание системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля Организации³⁹;
- делаем вывод о правомерности применения руководством принципа 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 мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны обратить внимание в нашем аудиторском заключении на соответствующее раскрытие информации в отдельном отчете финансовой отчетности или, если такого раскрытия информации недостаточно, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством, если такие имеются, и соответствующего раскрытия информации;
- проводим оценку представления отдельного отчета финансовой отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли отдельный отчет финансовой отчетности лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.

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

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

[Адрес аудитора] (Изменен порядок указания даты и адреса)

[Дата]

³⁹ Данное предложение будет изменено соответствующим образом в случае, когда аудитор также обязан выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля одновременно с аудитом финансовой отчетности.

Пример 3. Аудиторское заключение об отдельном элементе финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, подготовленном в соответствии с концепцией специального назначения.

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

Аудит расчета дебиторской задолженности (то есть элемента, группы статей или статьи финансовой отчетности).

Финансовая информация подготовлена руководством организации в соответствии с положениями регулирующего органа в отношении подготовки финансовой отчетности для обеспечения соблюдения требований данного регулирующего органа. У руководства нет возможности выбрать ту или иную концепцию подготовки финансовой отчетности.

Применимая концепция подготовки финансовой отчетности представляет собой концепцию соответствия, разработанную с целью удовлетворения потребностей в финансовой информации определенных пользователей⁴⁰.

Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.

На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу о том, что выражение немодифицированного («положительного») мнения является обоснованным.

К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.

Имеются ограничения в отношении распространения аудиторского заключения.

На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).

В рамках аудита расчета от аудитора не требуется сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701, и он не принял решения сделать это по каким-либо иным причинам.

Аудитор установил, что прочая информация отсутствует (то есть требования МСА 720 (пересмотренного) не применяются).

Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.

Аудитор не имеет обязанностей по составлению других отчетов, установленных законами или нормативными актами.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

[Акционерам организации ABC или другой надлежащий адресат]

Мнение

Мы провели аудит расчета дебиторской задолженности (далее – расчет) организации ABC (Организация) по состоянию на 31 декабря 20X1 года.

По нашему мнению, финансовая информация, содержащаяся в расчете Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [положениями регулирующего органа в отношении подготовки финансовой отчетности]. [Раздел «Мнение» располагается в начале в соответствии с МСА 700(пересмотренным).]

Основание для выражения мнения

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

⁴⁰ МСА 800 (пересмотренный) содержит требования и указания в отношении формы и содержания финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения.

нашего мнения. [Первое и последнее предложения данного раздела должны быть включены в раздел «Ответственность аудитора». Кроме того, раздел «Основание для выражения мнения» располагается сразу после раздела «Мнение» в соответствии с требованиями МСА 700 (пересмотренного).]

Важные обстоятельства – принципы учета и ограничение распространения

Мы обращаем внимание на Примечание X к расчету, в котором описаны принципы учета. Расчет подготовлен с целью оказания содействия Организации в соблюдении требований регулирующего органа DEF. Как следствие, данный расчет может быть непригоден для иной цели. Наше заключение предназначено исключительно для Организации и регулирующего органа DEF и не подлежит распространению среди других сторон, помимо Организации и регулирующего органа DEF. Мы не выражаем модифицированного мнения в связи с этим вопросом.

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность⁴¹

Руководство несет ответственность за подготовку данного расчета в соответствии с [положениями регулирующего органа в отношении подготовки финансовой отчетности] и за такую систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки расшифровки, не содержащей существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями или ошибками.

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

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

Ответственность аудитора за аудит расчета

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

⁴¹ Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

Пункт 41(b) МСА 700 (пересмотренного) разъясняет, что представленный ниже затененный текст может быть размещен в приложении к аудиторскому заключению. Пункт 41(c) МСА 700 (пересмотренного) разъясняет, что в тех случаях, когда закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают это сделать, можно дать ссылку на официальный сайт соответствующего уполномоченного органа, содержащий описание ответственности аудитора, вместо того чтобы включать этот материал в аудиторское заключение, при условии что описание на официальном сайте отражает приведенное ниже описание ответственности аудитора и не противоречит ему.

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

- выявляем и оцениваем риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим аудиторские процедуры в ответ на эти риски; получаем аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;
- получаем понимание системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля Организации⁴²;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны обратить внимание в нашем аудиторском заключении на соответствующее раскрытие информации в финансовой отчетности или, если такого раскрытия информации недостаточно, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством, если такие имеются, и соответствующего раскрытия информации;

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

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

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

[Адрес аудитора] (Изменен порядок указания даты и адреса)

[Дата]

⁴² Данное предложение будет изменено соответствующим образом в случае, когда аудитор также обязан выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля одновременно с аудитом расчета.