

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 260 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ)

«ИНФОРМАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С ЛИЦАМИ, ОТВЕЧАЮЩИМИ ЗА КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ»

Международный стандарт аудита (МСА) 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по информационному взаимодействию с лицами, отвечающими за корпоративное управление при проведении аудита финансовой отчетности. Несмотря на то, что применение настоящего стандарта не зависит от структуры корпоративного управления или размера организации, определенные его аспекты применяются в случаях, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией, а также к организациям, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. Настоящий стандарт не устанавливает требований в отношении информационного взаимодействия аудитора с руководством организации или ее владельцами за исключением случаев, когда они наделены также полномочиями в отношении корпоративного управления.
2. Настоящий стандарт излагается в контексте аудита финансовой отчетности, но может также применяться, при необходимости с изменениями, продиктованными конкретными обстоятельствами, к аудиту иной финансовой информации прошедших периодов, если лица, отвечающие за корпоративное управление, отвечают за надзор за подготовкой такой иной финансовой информации прошедших периодов.
3. Признавая важность эффективного информационного взаимодействия при проведении аудита финансовой отчетности, настоящий МСА обеспечивает основополагающие принципы информационного взаимодействия аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и указывает на некоторые конкретные вопросы, по которым с ними необходимо обмениваться информацией. В прочих МСА приводятся дополнительные вопросы, о которых следует проинформировать, помимо перечисленных в требованиях настоящего МСА (см. Приложение 1). Кроме того, МСА 265¹ устанавливает особые требования в отношении информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые аудитор выявил в ходе аудита. Сообщение информации о прочих вопросах, выходящих за рамки требований настоящего стандарта или отдельных МСА, может требоваться в соответствии с законами или нормативными актами, а также по соглашению с организацией или в соответствии с дополнительными требованиями к заданию, предусмотренными, например, стандартами национальной профессиональной организации бухгалтеров. Ни одно из положений настоящего стандарта не запрещает аудитору информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о любых других вопросах (см. пункты A33–A36).

Роль информационного взаимодействия

4. Настоящий стандарт посвящен прежде всего вопросам информационного взаимодействия аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление. При этом эффективное двустороннее информационное взаимодействие является важным процессом, который:
 - (a) помогает аудитору и лицам, отвечающим за корпоративное управление, понимать вопросы, относящиеся к аудиту, в определенном контексте и формировать конструктивные рабочие взаимоотношения. Такие взаимоотношения формируются в условиях сохранения аудитором профессиональной независимости и объективности;
 - (b) помогает аудитору получать от лиц, отвечающих за корпоративное управление, значимую для аудита информацию. Например, лица, отвечающие за корпоративное управление, могут помочь

¹ МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля».

аудитору в понимании организации и ее окружения, в выявлении подходящих источников аудиторских доказательств, а также в вопросе предоставления информации о конкретных операциях или событиях;

- (с) помогает лицам, отвечающим за корпоративное управление, выполнять свои обязанности по надзору за процессом составления финансовой отчетности, что уменьшает риски существенного искажения финансовой отчетности.
- 5. Хотя аудитор несет ответственность за информирование о вопросах в соответствии с требованиями настоящего стандарта, руководство организации также обязано информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о вопросах, имеющих значение для корпоративного управления. Сообщение информации аудитором не освобождает руководство организации от этой обязанности. Также, информирование руководством организации лиц, отвечающих за корпоративное управление, о вопросах, которые обязан сообщать аудитор, не освобождает аудитора от обязанности осуществлять информационное взаимодействие по этим вопросам. Сообщение руководством информации по таким вопросам может, однако, повлиять на форму или сроки информирования аудитором лиц, отвечающих за корпоративное управление.
- 6. Четкое информирование об определенных вопросах, сообщение информации о которых предусмотрено Международными стандартами аудита, является неотъемлемой частью каждого аудита. Международные стандарты аудита, однако, не требуют, чтобы аудитор проводил специальные процедуры для выявления других вопросов с целью информирования о них лиц, отвечающих за корпоративное управление.
- 7. В некоторых юрисдикциях закон или нормативный акт могут ограничивать информационное взаимодействие аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление, по некоторым вопросам. Законом или нормативным актом может быть, в частности, запрещено сообщать информацию или осуществлять какие-либо другие действия, которые могут помешать проведению расследования соответствующим уполномоченным органом по факту совершенного или предполагаемого незаконного действия, включая предупреждение организации, например, в случае, когда аудитор обязан сообщить о выявленном несоблюдении или о подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу согласно требованиям законодательства о противодействии легализации доходов, полученных преступным путем. В таких обстоятельствах вопросы, рассматриваемые аудитором, могут оказаться достаточно сложными и аудитор может воспользоваться услугами юриста.

Дата вступления в силу

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

Цели

- 9. Цель аудитора состоит в том, чтобы:
 - (а) четко информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, об обязанностях аудитора в отношении аудита финансовой отчетности и предоставить им краткую информацию о запланированном объеме аудита и сроках его проведения;
 - (б) получать от лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию, имеющую значение для аудита;
 - (с) своевременно предоставлять лицам, отвечающим за корпоративное управление, информацию о полученных в результате аудита наблюдениях, которые являются значимыми и имеют отношение к обязанности таких лиц по осуществлению надзора за процессом составления финансовой отчетности;
 - (д) обеспечить эффективное двустороннее информационное взаимодействие между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Определения

- 10. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (а) лица, отвечающие за корпоративное управление, – лицо (лица) или организация (организации), (например, доверительный управляющий), которые несут ответственность за надзор за стратегическим направлением деятельности организации и имеют обязанности, связанные с

обеспечением подотчетности организации. К таким обязанностям относится надзор за составлением финансовой отчетности. В некоторых организациях ряда юрисдикций к лицам, отвечающим за корпоративное управление, может относиться руководящий персонал, например исполнительные члены коллегиального органа управления организации частного или государственного сектора или руководитель-собственник. См. информацию о разнообразных структурах корпоративного управления в пунктах A1–A8;

- (b) руководство – лицо или лица, наделенные исполнительными полномочиями и отвечающие за осуществление организацией своей деятельности. В некоторых организациях ряда юрисдикций в состав руководства также входят некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление, например исполнительные члены коллегиального органа управления или руководитель-собственник.

Требования

Лица, отвечающие за корпоративное управление

- 11. Аудитор должен определить соответствующее лицо или лиц в структуре корпоративного управления организации, с которыми он будет осуществлять информационное взаимодействие (см. пункты A1–A4).

Информационное взаимодействие с подгруппой лиц, отвечающих за корпоративное управление

- 12. Если аудитор осуществляет информационное взаимодействие с подгруппой лиц, отвечающих за корпоративное управление, например с аудиторским комитетом, или каким-либо отдельным лицом, аудитор должен определить, обязан ли он также осуществлять информационное взаимодействие с органом управления (см. пункты A5–A7).

Случаи, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией

- 13. В некоторых ситуациях все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией, например в случае малого бизнеса, когда организацией управляет единственный собственник и полномочий управления больше ни у кого нет. В таких случаях, если вопросы, о которых необходимо информировать в соответствии с требованиями настоящего стандарта, доводятся до сведения лица или лиц, наделенных руководящими полномочиями, и это лицо или лица также отвечают за корпоративное управление, нет необходимости еще раз информировать о данных вопросах то же лицо или тех же лиц, но уже в роли ответственных за корпоративное управление. Данные вопросы рассмотрены в пункте 16(c). Тем не менее аудитор должен удостовериться в том, что, информируя лицо или лиц, наделенных руководящими полномочиями, он должным образом информирует всех тех, кого в иных обстоятельствах он был бы обязан проинформировать как лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункт A8).

Вопросы, о которых необходимо информировать

Обязанности аудитора в отношении аудита финансовой отчетности

- 14. Аудитор должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, об обязанностях аудитора в отношении аудита финансовой отчетности, включая следующее:
 - (a) аудитор несет ответственность за формирование и выражение мнения о финансовой отчетности, которая была подготовлена руководством организации под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление;
 - (b) аудит финансовой отчетности не освобождает руководство и лиц, отвечающих за корпоративное управление, от их обязанностей (см. пункты A9–A10).

Планируемый объем и сроки проведения аудита

- 15. Аудитор должен предоставить лицам, отвечающим за корпоративное управление, краткую информацию о запланированном объеме и сроках проведения аудита, что включает в себя сообщение сведений о значимых рисках, выявленных аудитором (см. пункты A11–A16).

Значимые вопросы, выявленные в ходе аудита

- 16. Аудитор должен довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, следующее (см. пункты A17–A18):

- (a) мнение аудитора о значительных качественных аспектах учетной практики организации, включая ее учетную политику, оценочные значения и раскрытие информации в финансовой отчетности. В случае необходимости аудитор должен объяснить лицам, отвечающим за корпоративное управление, почему он не считает какой-либо значимый метод бухгалтерского учета, который является приемлемым согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности, наиболее подходящим для конкретных условий организации (см. пункты A19–A20);
- (b) информацию о значительных трудностях, если такие существуют, с которыми аудитор столкнулся в ходе аудита (см. пункт A21);
- (c) кроме случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией:
 - (i) значимые вопросы, которые возникли в ходе аудита и которые обсуждались или были предметом переписки с руководством (см. пункт A22);
 - (ii) письменные заявления, запрашиваемые аудитором;
- (d) обстоятельства, влияющие на форму и содержание аудиторского заключения, если такие имеются (см. пункты A23–A25);
- (e) прочие значимые вопросы, возникшие в ходе аудита, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, имеют значение для надзора за процессом подготовки финансовой отчетности (см. пункты A26–A28).

Независимость аудитора

17. В случае организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о следующем:
 - (a) о заявлении, в котором утверждается, что аудиторская группа и другие сотрудники аудиторской организации (при необходимости), сама аудиторская организация и, если применимо, организации, входящие в сеть, соблюдают соответствующие этические требования в отношении независимости, а также
 - (i) обо всех отношениях и прочих вопросах, возникающих между аудиторской организацией, организациями, входящими в сеть, и проверяемой организацией, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, могут обоснованно считаться влияющими на независимость. К ним должны относиться общие суммы вознаграждения периода, покрываемого финансовой отчетностью, за услуги аудиторской организации и организаций аудиторской сети, как связанные с аудитом, так и не связанные с аудитом, которые были оказаны аудируемой организации и контролируемым ею подразделениям. Указанное вознаграждение должно быть распределено по соответствующим категориям, чтобы помочь лицам, отвечающим за корпоративное управление, оценить влияние услуг на независимость аудитора;
 - (ii) о соответствующих мерах предосторожности, которые были применены с целью устранения выявленных угроз нарушения независимости или уменьшения их до приемлемого уровня (см. пункты A29–A32).

Процесс информационного взаимодействия

Организация процесса информационного взаимодействия

18. Аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о форме, сроках и предполагаемом общем содержании информационных сообщений (см. пункты A37–A45).

Формы информационного взаимодействия

19. Аудитор должен письменно информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значимых вопросах, выявленных в ходе аудита, если, согласно профессиональному суждению аудитора, устное информирование не является адекватным. Письменные сообщения необязательно должны включать все вопросы, возникшие в ходе аудита (см. пункты A46–A48).
20. Аудитор должен письменно информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о независимости аудитора, когда это требуется согласно пункту 17.

Сроки информационного взаимодействия

21. Аудитор должен своевременно осуществлять информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункты А49–А50).

Адекватность процесса информационного взаимодействия

22. Аудитор должен установить, был ли процесс двустороннего информационного взаимодействия между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, адекватным с точки зрения целей аудита. Если нет, то аудитор должен оценить последствия, если такие имеются, для оценки им рисков существенного искажения и возможности получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, а также принять соответствующие меры (см. пункты А51–А53).

Документация

23. Если информация о вопросах, о которых необходимо информировать согласно требованиям настоящего стандарта, сообщается в устной форме, аудитор должен отразить эти вопросы в аудиторской документации вместе с информацией о том, кто и когда был о них проинформирован. Если информация о вопросах сообщается в письменной форме, аудитор должен сохранить копию такого сообщения в составе аудиторской документации² (см. пункт А54).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

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

- A1. Структуры корпоративного управления различаются в зависимости от конкретной юрисдикции и организации, отражая влияние специфики культурной и правовой среды, а также размер организации и ее структуру собственности. Например:
 - В некоторых юрисдикциях существует наблюдательный совет (не являющийся полностью или преимущественно исполнительным органом), который юридически отделен от исполнительного (руководящего) органа (двухуровневая структура управления). В других юрисдикциях и надзорная, и исполнительная функции юридически возложены на один (или единый) орган (одноуровневая структура управления).
 - В некоторых организациях лица, отвечающие за корпоративное управление, занимают должности, являющиеся неотъемлемой частью организационно-правовой формы организации, например должности директоров организации. В других организациях, например в некоторых государственных организациях, функция корпоративного управления возложена на орган, который не является частью организации.
 - В ряде случаев некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией. В других случаях лица, отвечающие за корпоративное управление, и руководство являются разными людьми.
 - В некоторых случаях лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность также за утверждение и принятие решения о том, что все отчеты, составляющие финансовую отчетность организации, подготовлены³, в других организациях эта функция возложена на руководство.
- A2. В большинстве организаций корпоративное управление является коллективной ответственностью органа управления, например совета директоров, наблюдательного совета, партнеров, собственников, управляющего комитета, совета управляющих, доверительных управляющих или лиц с аналогичными полномочиями. Однако в некоторых малых организациях функция корпоративного управления может быть возложена на одно лицо, например на руководителя-собственника, если нет других собственников, или на единственного доверительного управляющего. Если корпоративное управление является коллективной ответственностью, то на подгруппу, такую как аудиторский комитет, или даже отдельное лицо может быть возложена ответственность за выполнение определенных задач с целью оказания

² МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6.

³ Как поясняется в пункте А68 МСА 700 (пересмотренного) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», ответственность за утверждение и принятие решения о том, что все отчеты, составляющие финансовую отчетность, подготовлены, в данном контексте означает наличие полномочий по вынесению заключения о том, что были подготовлены все отчеты, составляющие финансовую отчетность, с соответствующими примечаниями.

содействия органу управления в выполнении его обязанностей. В качестве альтернативы подгруппа или отдельное лицо могут иметь определенный, юридически установленный круг обязанностей, которые отличаются от обязанностей органа управления.

- A3. Такое разнообразие означает, что в рамках настоящего стандарта невозможно для всех случаев аудита определить лицо (лица), с которым (которыми) аудитору надлежит общаться по тем или иным вопросам. Кроме того, в некоторых случаях однозначное определение лица или лиц, которых необходимо информировать, представляет определенную трудность по причине используемой нормативной базы или вследствие каких-либо других обстоятельств задания, например в случае организаций, структура корпоративного управления которых формально не определена, таких как некоторые семейные предприятия, некоторые некоммерческие организации, а также некоторые государственные организации. В таких случаях аудитор может столкнуться с необходимостью обсудить и согласовать соответствующее лицо или лиц, с которыми необходимо осуществлять информационное взаимодействие, со стороны, привлечшей аудитора для выполнения задания. При принятии решения о том, с кем ему следует взаимодействовать, понимание аудитором структуры и процедур корпоративного управления организации, полученное им в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)⁴, играет важную роль. Соответствующее лицо или лица, которых необходимо информировать, могут меняться в зависимости от вопроса, информация о котором должна быть сообщена.
- A4. МСА 600⁵ содержит конкретные вопросы, о которых аудитор группы должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление. Если организация является компонентом группы, соответствующее лицо или лица, которых аудитор компонента должен информировать, определяются в зависимости от обстоятельств задания и от вопроса, информация о котором должна быть сообщена. В некоторых случаях несколько компонентов могут вести одинаковую деятельность в рамках одной системы внутреннего контроля и использовать одинаковую практику бухгалтерского учета. Если за корпоративное управление таких компонентов отвечают одни и те же лица (например, общий совет директоров), то дублирования информации можно избежать путем одновременного информирования этих компонентов.

Информационное взаимодействие с подгруппой лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункт 12)

- A5. При рассмотрении вопросов информационного взаимодействия с подгруппой лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор может принять во внимание следующие вопросы:
- соответствующие обязанности подгруппы и органа управления;
 - характер вопроса, о котором необходимо проинформировать;
 - соответствующие требования законов или нормативных актов;
 - наличие у подгруппы полномочий для осуществления действий в отношении сообщенной информации и возможностей по предоставлению дополнительной информации и пояснений, которые могут потребоваться аудитору.
- A6. При принятии решения о необходимости довести информацию, в полной или краткой форме, также до сведения органа управления, аудитор может учитывать свою оценку того, насколько эффективно и надлежащим ли образом подгруппа сообщает соответствующую информацию органу управления. При согласовании условий задания аудитор может прямо заявить, что он оставляет за собой право непосредственно информировать орган управления, кроме случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом.
- A7. Аудиторские комитеты (или подобные подгруппы с другими названиями) существуют во многих юрисдикциях. Информационное взаимодействие с аудиторскими комитетами (при их наличии), несмотря на то, что конкретные полномочия и функции этих комитетов могут различаться, стало ключевым элементом в информационном взаимодействии аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Надлежащие принципы корпоративного управления предполагают, что:
- аудитора будут регулярно приглашать на заседания аудиторского комитета;
 - председатель аудиторского комитета и, если необходимо, другие члены аудиторского комитета будут периодически взаимодействовать с аудитором;

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

⁵ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт 49.

- аудиторский комитет будет проводить встречи с аудитором без участия руководства организации по меньшей мере один раз в год.

Случаи, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией (см. пункт 13)

- A8. В некоторых случаях все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией, и применение требований к постановке информационного взаимодействия видоизменяется с учетом такого положения вещей. В таких случаях информационное взаимодействие с лицом или лицами, наделенными руководящими полномочиями, может не обеспечивать надлежащего информирования всех тех, кого в иных обстоятельствах аудитор был бы обязан проинформировать как лиц, отвечающих за корпоративное управление. Например, в организации, где все директора участвуют в руководстве организацией, некоторые из них (например, директор, отвечающий за маркетинг) могут не знать о значимых вопросах, которые обсуждались с другим директором (например, с директором, отвечающим за составление финансовой отчетности).

Вопросы, о которых необходимо информировать

Обязанности аудитора в отношении аудита финансовой отчетности (см. пункт 14)

- A9. Обязанности аудитора в отношении аудита финансовой отчетности часто включаются в письмо-соглашение об условиях задания или в письменное соглашение другой подходящей формы, в котором отражены условия задания⁶. В соответствии с требованиями законов или нормативных актов либо в силу структуры корпоративного управления в организации, лица, отвечающие за корпоративное управление, возможно, должны будут согласовать условия задания с аудитором. Если такие требования отсутствуют, предоставление лицам, отвечающим за корпоративное управление, копии письма-соглашения об условиях задания или письменного соглашения другой подходящей формы может оказаться надлежащим способом информирования указанных лиц о таких вопросах, как:
- об ответственности аудитора за проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита, имеющего целью выражение мнения о финансовой отчетности организации. Следовательно, вопросы, о которых необходимо информировать в соответствии с Международными стандартами аудита, включают значимые вопросы аудита, возникающие в ходе аудита финансовой отчетности и имеющие значение для лиц, отвечающих за корпоративное управление, при осуществлении ими надзора за процессом составления финансовой отчетности;
 - отсутствие в Международных стандартах аудита требования о том, чтобы аудитор разрабатывал процедуры с целью выявления дополнительных вопросов для информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление;
 - в случаях применения МСА 701⁷, обязанность аудитора определять ключевые вопросы аудита и информировать о них в аудиторском заключении;
 - если уместно, об ответственности аудитора за информирование по конкретным вопросам в соответствии с требованиями закона или нормативного акта, соглашением с организацией или дополнительными требованиями, применимыми к данному заданию, например требованиями стандартов национального профессионального объединения бухгалтеров.

⁶ См. пункт 10 МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий».

⁷ МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

- A10. Закон или нормативный акт, соглашение с организацией или дополнительные требования, применимые к данному аудиторскому заданию, могут предусматривать более широкие рамки информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Например, (а) соглашением с организацией может предусматриваться, что вопросы, о которых следует проинформировать, должны сообщаться по мере возникновения в ходе оказания прочих услуг, предоставляемых аудиторской организацией или аудиторской организацией, входящей в сеть, не связанных с аудитом финансовой отчетности; (б) поручением аудитора в государственном секторе может предусматриваться, что вопросы, о которых следует проинформировать, должны сообщаться по мере их выявления аудитором в ходе выполнения прочих работ, таких как аудит результатов деятельности.

Планируемый объем и сроки проведения аудита (см. пункт 15)

A11. Информирование о планируемом объеме и сроках проведения аудита может:

- (а) помочь лицам, отвечающим за корпоративное управление, лучше понять результаты работы аудитора, обсудить с аудитором вопросы риска и понятие существенности, а также определить области, в отношении которых они могут попросить аудитора выполнить дополнительные процедуры;
- (б) помочь аудитору лучше понять организацию и ее окружение.

A12. Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значимых рисках, выявленных аудитором, помогает им лучше понять эти вопросы и причины, по которым они требуют особого рассмотрения в ходе аудита. Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значимых рисках может помочь таким лицам в выполнении своих обязанностей по надзору за процессом составления финансовой отчетности.

A13. Вопросы для информирования могут включать следующее:

- какие меры аудитор планирует предпринять в ответ на значимые риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок;
- какие действия аудитор планирует предпринять в отношении областей с более высокими оцененными рисками существенного искажения;
- каков подход аудитора к проверке средств внутреннего контроля, которые являются значимыми для аудита;
- применение понятия существенности в контексте аудита.⁸
- характер и объем специализированных навыков или знаний, необходимых для проведения планируемых аудиторских процедур или оценки результатов аудита, включая вопрос привлечения эксперта аудитора⁹;
- в случаях применения МСА 701, предварительное мнение аудитора о вопросах, которые могут представлять собой области, требующие его значительного внимания при проведении аудита, и, следовательно, могут являться ключевыми вопросами аудита;
- планируемый аудитором подход к рассмотрению последствий отдельных заявлений и раскрытия информации о любых существенных изменениях применимой концепции подготовки финансовой отчетности или деятельности организации, ее финансовых условиях и окружения.

A14. Другие вопросы планирования, обсуждение которых с лицами, отвечающими за корпоративное управление, может быть целесообразно, включают следующее:

- в том случае, если в организации существует служба внутреннего аудита, каким образом совместная работа внешних и внутренних аудиторов может стать конструктивной и взаимодополняющей, включая любое запланированное использование работы службы внутреннего аудита, а также характер и объем любого запланированного использования внутренних аудиторов для оказания непосредственного содействия аудитору¹⁰;
- мнение лиц, отвечающих за корпоративное управление, о следующем:

⁸ МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита».

⁹ См. МСА 620 «Использование работы экспертов аудитора».

¹⁰ МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов», пункты 20 и 31;

- о соответствующем лице или лицах в структуре корпоративного управления организации, с которыми необходимо осуществлять информационное взаимодействие;
- распределении обязанностей между лицами, отвечающими за корпоративное управление, и руководством;
- цели и стратегии организации и связанные с этим бизнес-риски, которые могут приводить к существенным искажениям;
- вопросы, которые, по мнению лиц, отвечающих за корпоративное управление, заслуживают особого внимания в ходе аудита, а также все области, в которых они намерены запросить проведение дополнительных процедур;
- значительном объеме информационного взаимодействия с регулирующими органами;
- прочие вопросы, которые, по мнению лиц, отвечающих за корпоративное управление, могут оказать влияние на проводимый аудит финансовой отчетности организации;
- позиция, осведомленность и действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении (а) системы внутреннего контроля организации и ее важности для организации, включая вопрос о том, как лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют надзор за эффективностью системы внутреннего контроля, и (б) выявления фактических или возможных недобросовестных действий;
- действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, в ответ на изменения в стандартах бухгалтерского учета, практике корпоративного управления, правилах получения доступа к организованным торгам и связанных с этим вопросах, а также влияние таких обстоятельств, например, на общее представление, структуру и содержание финансовой отчетности, включая:
 - уместность и надежность, сопоставимость и понятность информации, представленной в финансовой отчетности;
 - рассмотрение вопроса, снижено ли качество финансовой отчетности вследствие того, что включена информация, которая не имеет к ней отношения, или того, что затруднено правильное понимание раскрытых вопросов;
- действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, по результатам предыдущего информационного взаимодействия с аудитором;
- документы, содержащие прочую информацию, согласно определению, данному в МСА 720 (пересмотренном), и планируемый порядок и сроки выпуска таких документов. Когда аудитор предполагает получить прочую информацию после даты аудиторского заключения, он также может обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление, действия, которые могут быть надлежащими или необходимыми в случае, если аудитор приходит к выводу о том, что прочая информация, полученная после даты аудиторского заключения, содержит существенное искажение.

A15. Хотя информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, может помочь аудитору в планировании объема и сроков аудита, это не меняет его единоличной ответственности за разработку общей стратегии аудита и плана аудита, включая характер, сроки и объем процедур, необходимых для сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

A16. В процессе информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление, о планируемых сроках и объемах аудита необходимо соблюдать осторожность, чтобы не подвергнуть риску эффективность аудита, особенно в случаях, когда некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией. Например, подробное информирование о характере и сроках аудиторских процедур может снизить эффективность этих процедур, сделав их слишком предсказуемыми.

Значимые вопросы, выявленные в ходе аудита (см. пункт 16)

A17. Информирование о вопросах, выявленных в ходе аудита, может включать запрос на получение дополнительной информации от лиц, отвечающих за корпоративное управление, для завершения процесса получения аудиторских доказательств. Например, аудитор может подтвердить, что у лиц, отвечающих за корпоративное управление, имеется такое же, как у аудитора, понимание фактов и обстоятельств, относящихся к конкретным операциям или событиям.

A18. В случае применения МСА 701¹¹, информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, согласно требованиям пункта 16, а также информационное взаимодействие в отношении значимых рисков, выявленных аудитором, согласно требованиям пункта 15, имеют особое значение для определения аудитором вопросов, которые требуют его особого внимания и которые, следовательно, могут быть ключевыми вопросами аудита.

Значимые качественные аспекты учетной практики (см. пункт 16(a))

A19. Концепция подготовки финансовой отчетности, как правило, позволяет организации определить оценочные значения и вынести суждения в отношении учетной политики и раскрытия информации в финансовой отчетности, например, в связи с применением ключевых допущений для формирования оценочных значений, в отношении которых существует значительная неопределенность оценки. Кроме того, в соответствии с требованиями законов, нормативных актов или концепции подготовки финансовой отчетности, вероятно, необходимо будет представить в примечаниях к отчетности краткий обзор основных положений учетной политики или дать ссылку на «важнейшие оценочные значения» или «важнейшие положения учетной политики и практики» для определения и предоставления пользователям финансовой отчетности дополнительной информации о наиболее трудных, субъективных или сложных суждениях, примененных руководством при подготовке финансовой отчетности.

A20. В результате мнение аудитора о субъективных аспектах финансовой отчетности может быть особенно важно для лиц, отвечающих за корпоративное управление, при выполнении ими своих обязательств по надзору за процессом составления финансовой отчетности. Например, в связи с вопросами, описанными в пункте A19, лиц, отвечающих за корпоративное управление, может интересовать оценка аудитором адекватности раскрытия информации о неопределенности оценки, характерной для оценочных значений, которые влекут за собой возникновение значительных рисков. Открытое и конструктивное информирование о значимых качественных аспектах учетной политики организации также может включать комментарии о приемлемости значимых принципов учетной практики. В Приложении 2 приводятся вопросы, которые могут включаться в это информационное взаимодействие.

Значительные трудности, с которыми аудитор сталкивается в ходе аудита (см. пункт 16 (b))

A21. Значительные трудности, с которыми аудитор столкнулся в ходе аудита, могут быть следующими:

- существенные задержки со стороны руководства, недоступность персонала организации или нежелание руководства предоставлять аудитору информацию, необходимую для выполнения аудиторских процедур;
- неоправданно короткий срок, установленный для проведения аудита;
- чрезмерные дополнительные усилия, которые потребовались для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств;
- недоступность ожидаемой информации;
- ограничения, наложенные на аудитора руководством организации;
- нежелание руководства провести или расширить свою оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность в случае поступления соответствующего запроса.

В некоторых обстоятельствах такие трудности могут составлять ограничение объема аудита, что приводит к модификации аудиторского мнения¹².

Значимые вопросы, которые обсуждались или были предметом переписки с руководством (см. пункт 16 (c)(i))

A22. Значимые вопросы, которые обсуждались или были предметом переписки с руководством, могут включать:

- значительные события или операции, имевшие место в течение года;
- условия ведения бизнеса, влияющие на организацию, а также бизнес-планы и бизнес-стратегии, которые могут оказать влияние на риски существенного искажения;
- проведение руководством консультаций с другими бухгалтерами по вопросам бухгалтерского учета или аудита;

¹¹ МСА 701, пункты 9–10.

¹² МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

- обсуждения или переписка в связи с первоначальным или повторным назначением аудитора по таким вопросам, как учетная практика, применение стандартов аудита или стоимость услуг по проведению аудита или прочих услуг;
- значимые вопросы, по которым имелись разногласия с руководством, за исключением первоначального расхождения во мнениях, вызванного отсутствием полных фактических данных или полной предварительной информации, которое впоследствии было урегулировано аудитором после получения им дополнительных фактических данных или информации.

Обстоятельства, влияющие на форму и содержание аудиторского заключения (см. пункт 16(d))

- A23. Согласно требованиям МСА 210¹³ аудитор должен согласовать условия аудиторского задания с руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, в соответствии с обстоятельствами. Согласованные условия аудиторского задания должны быть задокументированы в письме-соглашении об условиях аудиторского задания или в письменном соглашении другой подходящей формы и должны включать в том числе ссылку на ожидаемую форму и содержание аудиторского заключения¹⁴. Как объясняется в пункте A9, если условия аудиторского задания не согласовываются с лицами, отвечающими за корпоративное управление, аудитор может предоставить им копию письма-соглашения об условиях аудиторского задания в целях информирования их о вопросах, имеющих значение для аудита. Цель информационного взаимодействия, осуществляемого в соответствии с требованиями пункта 16(d), заключается в информировании лиц, отвечающих за корпоративное управление, об обстоятельствах, в связи с которыми аудиторское заключение может отличаться по своей форме и содержанию от ожидаемого заключения или может включать дополнительную информацию о проведенном аудите.
- A24. Обстоятельства, при которых аудитор должен или в иных случаях может счесть необходимым включить в аудиторское заключение дополнительную информацию в соответствии с Международными стандартами аудита и о которых он должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, включают следующие ситуации:
- аудитор намерен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении в соответствии с положениями МСА 705 (пересмотренного)¹⁵;
 - наличие существенной неопределенности в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность отражено в соответствии с МСА 570 (пересмотренным)¹⁶;
 - информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701¹⁷;
 - аудитор считает необходимым включить раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения» в соответствии с положениями МСА 706 (пересмотренного)¹⁸, или он должен это сделать в соответствии с требованиями отдельных МСА;
 - аудитор пришел к выводу о том, что прочая информация содержит неисправленное существенное искажение, согласно МСА 720 (пересмотренному)¹⁹.

В таких обстоятельствах аудитор может счесть целесообразным предоставить лицам, отвечающим за корпоративное управление, проект аудиторского заключения, чтобы способствовать обсуждению того, как эти вопросы будут отражены в аудиторском заключении.

- A25. В тех редких случаях, когда аудитор намерен не включать имя руководителя задания в аудиторское заключение в соответствии с положениями МСА 700 (пересмотренного), он должен обсудить это намерение с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и проинформировать их о своей оценке вероятности существования и серьезности значительной угрозы личной безопасности.²⁰ Аудитор также может осуществлять информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, в тех случаях, когда он решает не включать описание ответственности аудитора в текст

¹³ МСА 210, пункт 9.

¹⁴ МСА 210, пункт 10.

¹⁵ МСА 705 (пересмотренный), пункт 30.

¹⁶ МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности», пункт 25(d).

¹⁷ МСА 701, пункт 17.

¹⁸ МСА 706 (пересмотренный) «Разделы “Важные обстоятельства” и “Прочие сведения” в аудиторском заключении», пункт 12.

¹⁹ МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», пункт 18(a).

²⁰ МСА 700 (пересмотренный), пункты 46 и A63.

аудиторского заключения в соответствии с положениями МСА 700 (пересмотренного)²¹, разрешающими это сделать.

Прочие значимые вопросы, связанные с процессом подготовки финансовой отчетности (см. пункт 16(е))

- A26. В МСА 300²² отмечается, что в связи с непредвиденными событиями, изменением условий или аудиторскими доказательствами, полученными в результате выполнения аудиторских процедур, аудитору может потребоваться модифицировать общую стратегию и план аудита, а следовательно, и запланированный характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур на основе пересмотренной оценки рисков. Аудитор может проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о таких вопросах, например, в рамках дополнительного обсуждения первоначально запланированного объема аудита и сроков его проведения.
- A27. Прочие значимые вопросы, возникающие в ходе аудита и имеющие непосредственное значение для лиц, отвечающих за корпоративное управление, при осуществлении надзора за процессом подготовки финансовой отчетности, могут включать такие вопросы, как существенные искажения в прочей информации, которые были исправлены.
- A28. В случаях, не установленных требованиями пунктов 16(а)–(d) и руководства по применению, аудитор может счесть необходимым проинформировать о прочих вопросах, которые обсуждались с лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания (если такое лицо было назначено), или были рассмотрены им, в соответствии с МСА 220²³.

Независимость аудитора (см. пункт 17)

- A29. От аудитора требуется соблюдение соответствующих этических требований, включая требования по обеспечению независимости, относящихся к выполнению заданий по аудиту финансовой отчетности²⁴.
- A30. Информация о взаимоотношениях и прочих вопросах, а также о мерах предосторожности, которую необходимо сообщать, зависит от конкретных обстоятельств задания, но обычно касается следующих вопросов:
- (а) угрозы независимости, которые можно классифицировать как: угрозы личной заинтересованности, самоконтроля, заступничества, близкого знакомства, запугивания;
 - (b) мер предосторожности, предусмотренных профессиональными требованиями, законами или нормативными актами, или мер предосторожности в рамках самой организации и в рамках собственных систем и процедур организации.
- A31. Соответствующие этические требования или требования законов или нормативных актов могут также определять конкретные информационные сообщения в адрес лиц, отвечающих за корпоративное управление, в случаях выявления нарушения требований независимости. Например, в соответствии с Кодексом этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ)²⁵ аудитор должен письменно информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, обо всех нарушениях, а также о действиях, которые аудиторская организация предприняла или планирует предпринять в связи с этими нарушениями.
- A32. Требования к информационному взаимодействию в связи с независимостью аудитора, применяемые в отношении организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, могут оказаться надлежащими и для применения к некоторым другим организациям, включая организации, которые могут быть общественно значимыми, например, в связи с многочисленностью или разнообразием заинтересованных лиц или с учетом характера и размеров бизнеса. Примерами таких организаций могут быть финансовые учреждения (такие как банки, страховые организации и пенсионные фонды), а также другие организации, например благотворительные. С другой стороны, могут возникать ситуации, когда информирование о вопросах независимости не будет иметь значения, например, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, уже были проинформированы о соответствующих фактах в рамках их руководящей деятельности. Возникновение такой ситуации наиболее вероятно, когда

²¹ МСА 700 (пересмотренный), пункт 41.

²² МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», пункт A15.

²³ См. пункты 19–22 и A23–A33 МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности».

²⁴ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 14.

²⁵ См. раздел 290.39–49 Кодекса СМСЭБ, в котором рассматриваются вопросы нарушения требований независимости.

организацией руководит собственник, а аудиторская организация и организации, входящие в сеть, работают с данной организацией практически только в области аудита финансовой отчетности.

Дополнительные вопросы (см. пункт 3)

- A33. Надзор за руководством со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление, включает контроль за разработкой, внедрением и поддержанием системы внутреннего контроля организации в отношении надежности процесса подготовки финансовой отчетности, эффективности и результативности операций и соблюдения применимых законов и нормативных актов.
- A34. Аудитору может стать известно о каких-либо дополнительных вопросах, которые не обязательно касаются надзора за процессом подготовки финансовой отчетности, но которые, тем не менее, могут быть значимыми в контексте обязанностей лиц, отвечающих за корпоративное управление, при осуществлении надзора за стратегическим направлением деятельности организации или обязательствами организации, связанными с подотчетностью. Такие вопросы могут включать, например, значительные проблемы, связанные со структурой и процедурами корпоративного управления, а также значимые решения или действия высшего руководства, предпринятые без надлежащего утверждения.
- A35. При принятии решения о том, нужно ли информировать о дополнительных вопросах лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор может обсудить такого рода вопросы, о которых ему стало известно, с руководством организации соответствующего уровня, кроме случаев, когда такое обсуждение будет нецелесообразно в сложившейся ситуации.
- A36. Если сообщается информация о каком-либо дополнительном вопросе, вероятно, будет целесообразно, чтобы аудитор проинформировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, что:
- (a) выявление и информирование о таких вопросах является несущественным для цели аудита, которая заключается в формировании мнения о финансовой отчетности;
 - (b) в отношении такого вопроса не было проведено никаких процедур, кроме тех, которые были необходимы для формирования мнения о финансовой отчетности;
 - (c) для определения наличия таких дополнительных вопросов никакие процедуры не проводились.

Процесс информационного взаимодействия

Установление процесса информационного взаимодействия (см. пункт 18)

- A37. Ясность при сообщении обязанностей аудитора, планируемого объема и сроков проведения аудита и ожидаемого общего содержания информационного взаимодействия помогает заложить основу для эффективного информационного взаимодействия.
- A38. Вопросы, которые также могут способствовать эффективному двустороннему информационному взаимодействию, включают обсуждение:
- цели информационного взаимодействия. Если цель четко определена, у аудитора и лиц, отвечающих за корпоративное управление, есть больше возможностей для достижения взаимопонимания по соответствующим вопросам и действиям, которые определяются в результате такого информационного взаимодействия;
 - формы осуществления информационного взаимодействия;
 - лица или лиц из состава аудиторской группы и из числа лиц, отвечающих за корпоративное управление, которые будут осуществлять информационное взаимодействие по конкретным вопросам;
 - наличие ожидания со стороны аудитора, что процесс информационного взаимодействия будет двусторонним, и лица, отвечающие за корпоративное управление, будут сообщать аудитору о вопросах, которые они считают имеющими отношение к аудиту, например о стратегических решениях, которые могут оказать значительное влияние на характер, сроки и объем аудиторских процедур, о подозрении наличия или об обнаружении недобросовестных действий, а также об обеспокоенности по поводу честности или уровня подготовки высшего руководства;
 - процесса принятия мер и предоставления отчета по вопросам, о которых сообщил аудитор;
 - процесса принятия мер и предоставления отчета по вопросам, о которых сообщили лица, отвечающие за корпоративное управление.

- A39. Процесс информационного взаимодействия будет различным в зависимости от обстоятельств, включая размер и структуру корпоративного управления организации, а также от методов работы лиц, отвечающих за корпоративное управление, и от мнения аудитора о значимости вопросов, о которых необходимо информировать. Трудности в установлении эффективного двустороннего информационного взаимодействия могут указывать на то, что информационное взаимодействие между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, не соответствует цели аудита (см. пункт A52).

Особенности малых организаций

- A40. В случае аудита малых организаций аудитор может использовать менее структурированный процесс информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, чем при работе с организациями, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, или с более крупными организациями.

Информационное взаимодействие с руководством

- A41. Многие вопросы могут быть обсуждены с руководством в рамках обычного процесса аудита, включая вопросы, о которых необходимо информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, в соответствии с требованиями настоящего стандарта. В таких обсуждениях за руководством признаются обязанности высшего управленческого персонала, ответственного за ведение деятельности организации и в особенности – ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности.
- A42. Прежде чем информировать о каких-либо вопросах лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор может обсудить их с руководством, за исключением случаев, когда это нецелесообразно. Например, было бы неуместно обсуждать вопросы компетентности или честности руководства с руководством организации. Помимо признания исполнительных полномочий и ответственности руководства, такие предварительные обсуждения могут прояснить факты и вопросы и дать руководству возможность предоставить более подробную информацию и дополнительные разъяснения. Также, если у организации есть служба внутреннего аудита, аудитор может обсудить некоторые вопросы с внутренним аудитором, прежде чем информировать о них лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Информационное взаимодействие с третьими лицами

- A43. Лица, отвечающие за корпоративное управление, возможно, должны будут в соответствии с требованиями законов или нормативных актов либо по собственному желанию предоставить третьим лицам, например банкирам или регулирующим органам, копии письменных информационных сообщений аудитора. В некоторых случаях раскрытие информации третьим лицам может быть или незаконным, или неправомерным по каким-либо иным причинам. Когда письменное сообщение, подготовленное для лиц, отвечающих за корпоративное управление, предоставляется третьим лицам, то в сложившихся обстоятельствах может быть важно проинформировать этих третьих лиц о том, что данное сообщение изначально готовилось не для них, например, путем включения в письменные сообщения для лиц, отвечающих за корпоративное управление, следующих заявлений:
- (a) настоящее сообщение подготовлено исключительно для использования лицами, отвечающими за корпоративное управление, и, если применимо, руководством группы и аудитором группы, а также что третьим лицам не следует на него полагаться;
 - (b) аудитор не несет никакой ответственности перед третьими лицами;
 - (c) имеются ограничения в отношении раскрытия или распространения информации третьим лицам.
- A44. В некоторых юрисдикциях в соответствии с законом или нормативным актом аудитор может, в частности, быть обязан:
- уведомлять регулирующий или правоохранительный орган об определенных вопросах, о которых были проинформированы лица, отвечающие за корпоративное управление. Например, в некоторых странах аудитор обязан информировать органы власти об искажениях, если руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, не приняли мер по устранению выявленных искажений;
 - предоставлять копии определенных отчетов, подготовленных для лиц, отвечающих за корпоративное управление, соответствующим регулирующим органам или кредитным организациям, а также другим органам, таким как центральные органы (в случае некоторых организаций государственного сектора);

- предоставлять широкой общественности доступ к отчетам, подготовленным для лиц, отвечающих за корпоративное управление.

A45. За исключением тех случаев, когда в соответствии с законом или нормативным актом аудитор обязан обеспечить третье лицо копией сообщения аудитора лицам, отвечающим за корпоративное управление, аудитору может потребоваться сначала заручиться согласием лиц, отвечающих за корпоративное управление, на это.

Формы информационного взаимодействия (см. пункт 19)

A46. Эффективное информационное взаимодействие может предполагать предоставление как структурированных материалов и письменных отчетов, так и менее структурированных сообщений, включая обсуждения. Аудитор может информировать о вопросах, кроме тех, которые представлены в пунктах 19–20, как в устной, так и в письменной форме. Письменные сообщения могут включать письмо-соглашение об условиях задания, которое предоставляется лицам, отвечающим за корпоративное управление.

A47. Помимо значимости каждого конкретного вопроса, на форму информационного сообщения (например, устная или письменная, степень детализации или обобщения, структурированная или неструктурированная) могут оказывать влияние следующие факторы:

- будет ли обсуждение вопроса включено в аудиторское заключение. Например, в тех случаях, когда информация о ключевых вопросах аудита сообщается в аудиторском заключении, аудитор может счесть необходимым письменно проинформировать о вопросах, определенных как ключевые вопросы аудита;
- был ли вопрос решен удовлетворительным образом;
- информировало ли руководство об этом вопросе раньше;
- каковы размер, операционная структура, контрольная среда и юридическая форма организации;
- в случае аудита финансовой отчетности специального назначения – проводит ли данный аудитор также аудит финансовой отчетности общего назначения организации;
- каковы требования законодательства. В некоторых юрисдикциях письменные сообщения, направляемые лицам, отвечающим за корпоративное управление, должны быть составлены в определенной форме, установленной местным законодательством;
- ожидания лиц, отвечающих за корпоративное управление, включая договоренности о периодических встречах или регулярном информационном взаимодействии с аудитором;
- какова интенсивность постоянных контактов и диалога аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- имели ли место существенные изменения в составе органа управления.

A48. Когда какой-либо значимый вопрос обсуждается с одним из лиц, отвечающих за корпоративное управление, например председателем аудиторского комитета, для аудитора может быть целесообразно включить краткую информацию о данном вопросе в более поздние сообщения, чтобы у всех лиц, отвечающих за корпоративное управление, имелась полная и сбалансированная информация.

Сроки информационного взаимодействия (см. пункт 21)

A49. Своевременное информационное взаимодействие в течение всего аудита способствует полноценному двустороннему диалогу между лицами, отвечающими за корпоративное управление, и аудитором. При этом выбор надлежащего времени для информационного взаимодействия будет зависеть от обстоятельств выполнения задания. Соответствующие обстоятельства включают в себя значимость и характер вопроса, а также действия, которые, как ожидается, должны быть предприняты лицами, отвечающими за корпоративное управление. Например:

- информирование о вопросах планирования может осуществляться на начальных этапах выполнения аудиторского задания, а в случае выполнения аудиторского задания в первый раз такое информационное взаимодействие может осуществляться в рамках согласования условий задания;
- может оказаться целесообразным при первой же возможности сообщить о значительной трудности, с которой аудитор столкнулся в ходе аудита, если лица, отвечающие за корпоративное

управление, в состоянии помочь аудитору преодолеть эту трудность или представляется вероятным, что она приведет к модифицированному мнению. Также аудитор может незамедлительно информировать в устной форме лиц, отвечающих за корпоративное управление, о существенных недостатках системы внутреннего контроля, выявленных аудитором, до предоставления соответствующей информации об этих недостатках в письменной форме согласно МСА 265²⁶;

- в случае применения МСА 701 аудитор может сообщить предварительное мнение о ключевых вопросах аудита при обсуждении планируемого объема и сроков аудита (см. пункт A13). Аудитор также может чаще осуществлять информационное взаимодействие для дальнейшего обсуждения подобных вопросов при информировании о значимых вопросах, которые привлекли его внимание;
- информирование о вопросах независимости может быть целесообразно всякий раз, когда применяются значимые суждения об угрозах нарушения независимости и о соответствующих мерах предосторожности, например при принятии задания о предоставлении неаудиторских услуг и при заключительном обсуждении;
- кроме того, в рамках заключительного обсуждения можно также сообщить результаты аудита, в том числе мнение аудитора о качественных аспектах учетной практики организации;
- при проведении аудита финансовой отчетности как общего, так и специального назначения может оказаться целесообразным координировать сроки информационного взаимодействия.

A50. Прочие факторы, которые могут иметь отношение к срокам информационного взаимодействия, включают следующие:

- размер, операционная структура, контрольная среда и юридическая форма аудируемой организации;
- любое юридическое обязательство информировать об определенных вопросах в указанный срок;
- ожидания лиц, отвечающих за корпоративное управление, включая договоренности о периодических встречах или регулярном информационном взаимодействии с аудитором;
- время, когда аудитор выявляет те или иные вопросы. Так, аудитор может не выявить какой-либо определенный вопрос (например, несоблюдение закона) в срок, позволяющий принять упреждающие меры, однако информирование о таком вопросе позволит предпринять действия по устранению выявленных недостатков.

Адекватность процесса информационного взаимодействия (см. пункт 22)

A51. Аудитор не должен разрабатывать какие-либо особые процедуры, чтобы подтвердить оценку двустороннего информационного взаимодействия между ним и лицами, отвечающими за корпоративное управление; скорее, такая оценка может быть основана на наблюдениях, сделанных в ходе выполнения аудиторских процедур для других целей. Такие наблюдения могут включать:

- надлежащий характер и своевременность действий, предпринятых лицами, отвечающими за корпоративное управление, в ответ на вопросы, поднятые аудитором. Если значимые вопросы, поднятые в ходе предыдущего информационного взаимодействия, не были эффективно урегулированы, возможно, аудитору уместно будет выяснить, почему не были приняты надлежащие меры, и при необходимости вновь поднять данный вопрос. Это поможет избежать риска создания впечатления, что аудитор удовлетворен надлежащим решением вопроса или более не считает его значимым;
- очевидная открытость и прямота лиц, отвечающих за корпоративное управление, в ходе информационного взаимодействия с аудитором;
- готовность лиц, отвечающих за корпоративное управление, и наличие у них возможности встречаться с аудитором без участия руководства;
- очевидная способность лиц, отвечающих за корпоративное управление, досконально понимать вопросы, поднятые аудитором, например тщательность, с которой лица, отвечающие за корпоративное управление, анализируют проблемы и задают вопросы по представленным им рекомендациям;

²⁶ МСА 265, пункты 9 и A14.

- трудности в достижении лицами, отвечающими за корпоративное управление, взаимопонимания по вопросам формы, сроков и ожидаемого общего содержания информационного взаимодействия;
- в случае участия некоторых или всех лиц, отвечающих за корпоративное управление, в руководстве организацией, их очевидное понимание того, как вопросы, обсуждаемые с аудитором, влияют на их более широкие обязанности по корпоративному управлению, равно как и на их обязанности в роли руководителей;
- соответствие информационного взаимодействия между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, применимым правовым и регулятивным требованиям.

A52. Как отмечено в пункте 4, эффективное двустороннее информационное взаимодействие помогает и аудитору, и лицам, отвечающим за корпоративное управление. Более того, МСА 315 (пересмотренный)²⁷ определяет участие лиц, отвечающих за корпоративное управление, включая их взаимодействие со службой внутреннего аудита (если такая имеется) и с внешними аудиторами, в качестве элемента контрольной среды организации. Недостаточное информационное взаимодействие может указывать на неудовлетворительность контрольной среды и влиять на оценку аудитором рисков существенных искажений. Существует также риск того, что аудитор может не собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства для того, чтобы сформировать мнение о финансовой отчетности.

A53. Если двустороннее информационное взаимодействие между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, не является адекватным и ситуация не может быть урегулирована, аудитор может предпринять, например, следующие действия:

- модифицирование мнения аудитора на основании ограничения объема аудита;
- воспользоваться услугами юриста для рассмотрения последствий различных планов действий;
- информационное взаимодействие с третьими лицами (например, с регулятором), или с представителями более высокого уровня корпоративного управления, находящимися за пределами организации, такими как собственники бизнеса (например, с акционерами на общем собрании), либо правительственным министром-куратором или парламентом в государственном секторе;
- отказ от дальнейшего выполнения аудиторского задания, когда такой отказ от дальнейшего его выполнения разрешается применимыми законами или нормативными актами.

Документация (см. пункт 23)

A54. Документация по устным информационным сообщениям может включать копию протокола, подготовленного организацией, которая входит в состав аудиторской документации, если такой протокол является надлежащим отражением имевшего место информационного взаимодействия.

²⁷ МСА 315 (пересмотренный), пункт A78.

Приложение 1

(см. пункт 3)

Особые требования, содержащиеся в МСКК 1 и отдельных МСА, в отношении информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление

В настоящем приложении указаны пункты МСКК 1¹ и отдельных МСА, в соответствии с которыми определенные вопросы должны доводиться до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление. Данный перечень не отменяет необходимости рассматривать требования и соответствующее руководство по применению, а также прочие пояснительные материалы, содержащиеся в Международных стандартах аудита.

- 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 21, 38(с)(i) и 40–42;
- МСА 250 *«Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»*, пункты 14, 19 и 22–24;
- 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;
- 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 (пересмотренный) *«Непрерывность деятельности»*, пункт 25;
- МСА 600 *«Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»*, пункт 49;
- МСА 610 (пересмотренный) *«Использование работы внутренних аудиторов»*, пункт 18; МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) *«Использование работы внутренних аудиторов»*, пункты 20 и 31;
- МСА 700 (пересмотренный) *«Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»*, пункт 46;
- МСА 701 *«Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»*, пункт 17;
- МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*, пункты 12, 14, 23 и 30;
- МСА 706 (пересмотренный) *«Разделы “Важные обстоятельства” и “Прочие сведения” в аудиторском заключении»*, пункт 12;
- МСА 710 *«Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»*, пункт 18;
- МСА 720 (пересмотренный) *«Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»*, пункты 17–19.

¹ 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»*.

Приложение 2

(см. пункты 16(a), A19–A20)

Качественные аспекты учетной практики организации

Информационное взаимодействие в соответствии с требованиями пункта 16(a), рассмотренное в пунктах A19–A20, может включать следующие вопросы.

Учетная политика

- Соответствие учетной политики конкретным обстоятельствам организации, учитывающее необходимость обеспечения оптимального соотношения затрат, связанных с предоставлением информации, и вероятной выгоды для пользователей финансовой отчетности. В случае существования приемлемой альтернативной учетной политики, информационное взаимодействие может включать выявление тех статей финансовой отчетности, на которые влияет выбор основных положений учетной политики, а также информации об учетной политике аналогичных организаций.
- Первоначальный выбор основных положений учетной политики и внесение в них изменений, включая применение новых стандартов бухгалтерского учета. Информационное взаимодействие может включать: сведения о влиянии сроков и метода принятия изменения в учетной политике на текущие и будущие показатели прибыли организации и сведения о сроках изменения учетной политики в связи с ожидаемыми новыми стандартами учета.
- Влияние основных положений учетной политики в противоречивых или новых областях (или областях, специфичных для какой-то отрасли, в частности, в случаях, когда отсутствует авторитетное руководство или консенсус).
- Влияние соотношения сроков проведения операций и сроков их фактического отражения в учете.

Оценочные значения

- Вопросы, связанные со статьями, для которых очень важны оценочные значения, рассматриваются в МСА 540¹, включая, например, следующее:
 - как руководство выявляет операции, события и условия, которые могут повлечь за собой необходимость признания оценочных значений или их раскрытия в финансовой отчетности;
 - каковы изменения в обстоятельствах, которые могут привести к признанию новых или обусловить необходимость пересмотра уже существующих оценочных значений;
 - соответствует ли применимой концепции подготовки финансовой отчетности решение руководства о признании или непризнании оценочных значений в финансовой отчетности;
 - происходило ли или должно ли было произойти изменение методов определения оценочных значений по сравнению с предыдущим периодом, и если это так, то по какой причине, а также каков результат оценочных значений в предыдущие периоды;
 - каков используемый руководством процесс определения оценочных значений (например, в случаях, когда руководство применяло модель), включая рассмотрение вопроса о том, соответствует ли выбранная основа оценки, используемая для определения оценочных значений, применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
 - являются ли значимые допущения, которые руководство применяло при определении оценочных значений, обоснованными;
 - каковы намерение и способность руководства следовать определенному плану действий, если это имеет отношение к обоснованности значимых допущений, примененных руководством, или к надлежащему использованию руководством применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
 - имеются ли риски существенного искажения;
 - имеются ли признаки возможной предвзятости руководства;

¹ МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации».

- как руководство рассматривало альтернативные допущения или результаты и почему оно отклонило их; как руководство иным образом решало вопрос неопределенности оценки при определении оценочного значения;
- адекватно ли раскрытие информации о неопределенности оценки в финансовой отчетности.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

- Рассматриваемые вопросы и соответствующие суждения, которые использовались при подготовке информации чувствительного характера, раскрываемой в финансовой отчетности (например, раскрытие информации, связанной с признанием выручки, вознаграждением, непрерывностью деятельности, событиями после отчетной даты и условными обязательствами).
- Общая нейтральность, непротиворечивость и ясность раскрываемой в финансовой отчетности информации.

Сопутствующие вопросы

- Потенциальное влияние на финансовую отчетность значительных рисков, факторов внешнего воздействия и ситуаций неопределенности, таких как незавершенные судебные разбирательства, информация о которых раскрыта в финансовой отчетности.
- Степень влияния на финансовую отчетность значительных операций, выходящих за рамки обычной деятельности организации или иным образом являющихся, по-видимому, необычными. В таком информационном сообщении внимание может акцентироваться на следующих факторах:
 - каковы разовые суммы, отраженные в течение периода;
 - какова степень, в какой такие операции отдельно раскрываются в финансовой отчетности;
 - были ли такие операции специально спланированными для обеспечения определенного порядка бухгалтерского учета или учета для целей налогообложения либо для достижения определенной законодательной или нормативной цели;
 - не является ли форма таких операций слишком сложной или где были проведены обширные консультации по вопросу структурирования данной операции;
 - в каких случаях руководство в большей степени акцентирует внимание на необходимости установления определенного порядка отражения в учете, чем на экономической сущности операции.
- Факторы, влияющие на балансовую стоимость активов и обязательств, включая применяемую организацией базу для определения сроков полезного использования материальных и нематериальных активов. В информационном сообщении может содержаться разъяснение того, как были отобраны факторы, влияющие на балансовую стоимость, и каково было бы влияние на финансовую отчетность альтернативной выборки факторов.
- Выборочная корректировка искажений, например корректировка искажений, которые приводят к увеличению отражаемых в финансовой отчетности показателей прибыли, но не искажений, которые приводят к их снижению.