

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 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 основные обязанности независимого аудитора при выполнении аудита финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита. Так, он устанавливает основные цели независимого аудитора и разъясняет характер и объем аудиторских процедур, призванных сделать возможным достижение этих целей независимым аудитором. В настоящем стандарте также разъясняются область применения, роль и структура Международных стандартов аудита как источника права, он содержит требования, устанавливающие основные обязанности независимого аудитора, применимые ко всем видам аудита, включая важнейшую обязанность соблюдать Международные стандарты аудита. Далее по тексту для обозначения понятия «независимый аудитор» используется слово «аудитор».
2. Международные стандарты аудита излагаются в контексте проводимого аудитором аудита финансовой отчетности. В тех случаях, когда они применяются в ходе аудита иной финансовой информации прошедших периодов, их следует рассматривать с учетом специфики, продиктованной обстоятельствами конкретного задания. Международные стандарты аудита не рассматривают тех обязанностей аудитора, которые могут устанавливаться законами, нормативными актами или иными источниками права, например, в связи с размещением ценных бумаг среди неопределенного круга лиц. Такие обязанности могут отличаться от установленных в Международных стандартах аудита. Поэтому, хотя определенные аспекты Международных стандартов аудита могут оказаться полезными для аудитора в таких обстоятельствах, это не избавляет его от ответственности обеспечить выполнение всех соответствующих обязанностей аудитора, предусмотренных законами, нормативными актами и профессиональными инструкциями.

Аудит финансовой отчетности

3. Цель аудита – повысить степень уверенности предполагаемых пользователей в финансовой отчетности. Это достигается с помощью формулирования аудитором соответствующего мнения относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с критериями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. При применении большинства концепций подготовки финансовой отчетности общего назначения это мнение состоит в том, действительно ли финансовая отчетность представлена достоверно во всех существенных отношениях или дает ли она правдивое и достоверное представление в соответствии с той или иной концепцией. Возможность формирования аудитором такого мнения обуславливается проведением им аудита в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми этическими нормами (см. пункт A1).
4. Подлежащая аудиту финансовая отчетность организации – это отчетность, подготовленная ее руководством под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, за ее составлением. Международные стандарты аудита не накладывают каких-либо обязанностей на руководство организации или на лиц, отвечающих за корпоративное управление, и не имеют приоритета над законами и нормативными актами, которыми эти обязанности устанавливаются. Тем не менее основополагающим допущением проведения аудита в соответствии с Международными стандартами аудита является признание руководством организации и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, определенных обязанностей, которые являются наиболее существенными при осуществлении аудита. Такой аудит финансовой отчетности организации не освобождает ее руководство или лиц, отвечающих за корпоративное управление, от их обязанностей (см. пункты A2–A11).
5. Международные стандарты аудита требуют от аудитора для обоснования его мнения получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности. Она получается путем сбора аудитором достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств для снижения аудиторского риска (то есть, риска того, что аудитор выразит ненадлежащее мнение, в то время как финансовая отчетность существенно искажена) до приемлемо низкого уровня. Однако разумная уверенность не является абсолютной уверенностью, потому что при каждом проведении аудита присутствуют неотъемлемые ограничения, вследствие чего большинство аудиторских доказательств, на основании которых аудитор делает выводы и формулирует

соответствующее аудиторское мнение, носят скорее убедительный, чем неопровержимый характер (см. пункты А30–А54).

6. Как при планировании, так и при проведении аудита, а также при оценке воздействия на аудит выявленных искажений и воздействия на финансовую отчетность неисправленных искажений, если такие имеются, аудитор применяет принцип существенности¹. Обычно искажения, включая пропуски, считаются существенными, если можно обоснованно ожидать, что они в отдельности или в совокупности повлияют на соответствующие экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. Суждения о существенности выносятся с учетом сопутствующих обстоятельств и зависят от понимания аудитором потребностей в финансовой информации конкретных пользователей финансовой отчетности, а также от размера или от характера того или иного искажения или от сочетания обоих этих факторов. Аудиторское мнение касается финансовой отчетности в целом, поэтому аудитор не отвечает за обнаружение искажений, которые не существенны по отношению к финансовой отчетности в целом.
7. В Международных стандартах аудита содержатся цели, требования, рекомендации по применению и прочие пояснительные материалы, которые призваны помочь аудитору получить разумную уверенность. При планировании и проведении аудита Международные стандарты аудита требуют от аудитора применять профессиональное суждение и придерживаться профессионального скептицизма, а также:
 - выявлять и оценивать риски существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, основываясь на понимании аудируемой организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации;
 - получать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, свидетельствующих о наличии или отсутствии существенных искажений, при помощи разработки и внедрения соответствующих аудиторских процедур в ответ на оцененные риски;
 - формировать мнение об аудируемой финансовой отчетности, основываясь на выводах, полученных в результате собранных аудиторских доказательств.
8. Итоговые формулировки мнения аудитора будут зависеть от применимой в данном случае концепции подготовки финансовой отчетности, а также от всех применимых законов или нормативных актов (см. пункты А12–А13).
9. В отношении вопросов, возникающих в результате проведения аудита, у аудитора могут также существовать некоторые иные обязанности по информированию и предоставлению отчетов перед пользователями, руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, или перед сторонними по отношению к организации лицами. Эти обязанности могут устанавливаться Международными стандартами аудита либо применимыми законами или нормативными актами².

Дата вступления в силу

10. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Основные цели аудитора

11. При проведении аудита финансовой отчетности основные цели аудитора состоят в том, чтобы:
 - (а) получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, чтобы аудитор оказался в состоянии выразить соответствующее мнение относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - (б) подготовить аудиторское заключение о финансовой отчетности и представить его с учетом требований Международных стандартов аудита в соответствии с теми выводами, к которым пришел аудитор.
12. Во всех случаях, когда добиться разумной уверенности невозможно, а выражение мнения с оговоркой в аудиторском заключении в сложившихся обстоятельствах не является достаточным для целей информирования предполагаемых пользователей финансовой отчетности, Международные стандарты

¹ МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» и МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита».

² МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» и МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при аудите финансовой отчетности», пункт 43.

аудита требуют, чтобы аудитор отказался от выражения мнения или отказался³ от дальнейшего выполнения аудиторского задания, когда отказ от задания разрешается применимыми законами или нормативными актами.

Определения

13. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:

- (a) Применимая концепция подготовки финансовой отчетности – концепция подготовки финансовой отчетности, принятая руководством, а также, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, организации и используемая при подготовке финансовой отчетности; эта концепция является приемлемой с точки зрения характера организации и цели подготовки финансовой отчетности или ее использование требуется законами или нормативными актами.

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

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

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

- (b) аудиторские доказательства – информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается аудиторское мнение. Аудиторские доказательства включают как информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, на которых основывается финансовая отчетность, так и прочую информацию; Для целей Международных стандартов аудита:

- (i) достаточность аудиторских доказательств – количественная оценка аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков существенного искажения, а также качества таких аудиторских доказательств.
- (ii) надлежащий характер аудиторских доказательств – качественная оценка аудиторских доказательств, то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение.

- (c) Аудиторский риск – риск того, что при существенно искаженной финансовой отчетности аудитор сформулирует ошибочное аудиторское мнение. Аудиторский риск представляет собой производную от рисков существенного искажения и риска необнаружения.

- (d) Аудитор – лицо или лица, проводящие аудит, обычно руководитель задания или другие члены аудиторской группы, либо в соответствующих случаях – организация. Если в конкретном МСА в явной форме предусмотрено, что определенное требование или определенная обязанность должны быть выполнены руководителем задания, используется термин «руководитель задания», а не термин «аудитор». Под терминами «руководитель задания» и «аудиторская организация» в соответствующих случаях следует понимать эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе.

- (e) Риск необнаружения – риск, заключающийся в том, что в результате выполнения аудитором процедур с целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, не будет обнаружено существующее искажение, которое может быть существенным в отдельности или в совокупности с другими искажениями.

- (f) Финансовая отчетность – структурированное представление финансовой информации прошедших периодов, включая соответствующие примечания, предназначенное для информирования об экономических ресурсах и обязательствах организации на определенный момент или изменениях в них

³ В Международных стандартах аудита применяется только термин «отказ от задания».

за период в соответствии с концепцией подготовки 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 в составе финансовой отчетности. Раскрытие информации, состоящее из пояснительной и описательной информации, изложенное по правилам, если явно разрешено или иным образом позволено применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, размещается на лицевой стороне финансовой отчетности или в примечаниях, или включается в нее путем перекрестных ссылок) (см. пункты A14-A15a)

- (g) Финансовая информация прошедших периодов – представленная в виде финансовых показателей информация относительно конкретной организации, полученная главным образом из ее системы бухгалтерского учета, об экономических событиях, имевших место в течение прошедших периодов, либо об экономических условиях или обстоятельствах в определенные моменты в прошлом.
- (h) Руководство – лицо или лица с обязанностями высшего управленческого персонала, ответственного за ведение организацией ее 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.
- (i) Искажение – расхождение между включенной в отчетность суммой, классификацией, представлением или раскрытием информации в финансовой отчетности и суммой, классификацией, представлением или раскрытием информации, которые требуются в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Искажения могут быть следствием недобросовестных действий или ошибок.

Если аудитор выражает мнение о том, отражает ли финансовая отчетность достоверно во всех существенных отношениях состояние дел в организации, или о том, дает ли она правдивое и достоверное представление о нем, к искажениям также будут относиться те неотраженные корректировки сумм, классификаций, представления или раскрытия информации, которые, согласно суждению аудитора, необходимы для того, чтобы финансовая отчетность была представлена достоверно во всех существенных отношениях или давала правдивое и достоверное представление;

- (j) Основополагающее допущение, относящееся к обязанностям руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, исходя из которого проводится аудит, – допущение о том, что руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, как осознают, так и подтверждают, что на них возложены следующие обязанности, которые имеют принципиальное значение для проведения аудита в соответствии с Международными стандартами аудита, то есть они несут ответственность:
 - (i) за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая, если уместно, ее достоверное представление;
 - (ii) функционирование системы внутреннего контроля, которое руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, считают необходимым для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
 - (iii) предоставление аудитору:
 - a. доступа ко всей информации, известной руководству и, если уместно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например данных бухгалтерского учета, документации и информации о прочих вопросах;
 - b. дополнительной информации, которую аудитор может запросить у руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, для целей проведения аудита;
 - c. неограниченной возможностью информационного взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.

В случае использования концепции достоверного представления приведенный выше пункт (i) может быть сформулирован следующим образом: «за подготовку и достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности» или «за подготовку финансовой отчетности, которая дает правдивое и достоверное представление в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности».

Ссылка на «основополагающее допущение» также подразумевает «основополагающее допущение, относящееся к ответственности руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, исходя из которого проводится аудит».

- (k) Профессиональное суждение – применение соответствующих знаний, опыта и навыков в контексте стандартов аудита, бухгалтерского учета и этических стандартов, при принятии обоснованных решений о надлежащих планах действий в обстоятельствах конкретного аудиторского задания.
- (l) Профессиональный скептицизм – установка, предполагающая, что аудитор ставит под сомнение информацию, проявляет бдительность в отношении условий, которые могут указывать на возможное искажение в результате недобросовестных действий или ошибок, а также предусматривающая критическую оценку доказательств.
- (m) Разумная уверенность в контексте – проведения аудита финансовой отчетности высокая – степень уверенности, но не абсолютная уверенность.
- (n) Риск существенного искажения – риск, заключающийся в том, что существенное искажение было допущено в финансовой отчетности до начала проведения аудита. Риск включает два компонента, которые на уровне предпосылок составления финансовой отчетности описываются следующим образом:
 - (i) неотъемлемый риск – установленная еще до рассмотрения каких-либо соответствующих средств контроля подверженность предпосылки в отношении представления и раскрытия сведений об остатках по счетам, видах операций или раскрытия информации искажению, которое может быть существенным в отдельности или в совокупности с другими искажениями;
 - (ii) риск средств контроля – риск, заключающийся в том, что искажение, которое может содержаться в предпосылке в отношении остатков по счетам, видов операций или раскрытия информации и может оказаться существенным по отдельности или в совокупности с другими искажениями, не будет своевременно предотвращено или выявлено и исправлено при помощи соответствующих средств контроля организации.
- (o) 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.

Требования

Этические требования, относящиеся к аудиту финансовой отчетности

14. Аудитор должен соблюдать соответствующие этические требования, включая требования по обеспечению независимости, относящиеся к проведению аудита финансовой отчетности (см. пункты A16–A19).

Профессиональный скептицизм

15. Аудитор должен планировать и проводить аудит с профессиональным скептицизмом, отдавая себе отчет в том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых финансовая отчетность окажется существенно искажена (см. пункты A20–A24).

Профессиональное суждение

16. При планировании и проведении аудита финансовой отчетности аудитор должен применять профессиональное суждение (см. пункты A25–A29).

Достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств и аудиторский риск

17. Чтобы получить разумную уверенность, аудитор должен получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, снижающих аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и, таким образом, позволяющих ему сделать разумные выводы для обоснования мнения аудитора (см. пункты A30–A54).

Проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита

Соблюдение Международных стандартов аудита, имеющих отношение к конкретному аудиторскому заданию

18. Аудитор должен соблюдать все Международные стандарты аудита, являющиеся значимыми для конкретного аудиторского задания. Тот или иной МСА является значимым для конкретного аудиторского задания, если этот стандарт уже действует, и имеются те обстоятельства, которые рассматриваются в этом стандарте (см. пункты А55–А59).
19. Чтобы понимать цели того или иного стандарта и надлежащим образом применять его требования, аудитор должен понимать текст этого стандарта в целом, в том числе руководство по его применению и прочие пояснительные материалы (см. пункты А60–А68).
20. Если аудитор не выполнил все требования настоящего стандарта и всех остальных МСА, являющихся значимыми для конкретного аудита, он не может заявлять о соблюдении Международных стандартов аудита в своем аудиторском заключении.

Цели, заявленные в каждом МСА

21. Для полного достижения всех целей аудитора ему следует при планировании и проведении аудита использовать все цели, заявленные в конкретных значимых МСА, с учетом взаимных связей между отдельными стандартами с тем, чтобы (см. пункты А69–А71):
 - (а) определять наличие необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур, помимо предусмотренных в МСА, для достижения всех целей, заявленных в Международных стандартах аудита (см. пункт А72);
 - (б) оценивать собранные надлежащие аудиторские доказательства на предмет достаточности (см. пункт А73).

Соблюдение значимых требований

22. С учетом изложенного в пункте 23 аудитор должен соблюдать каждое отдельное требование конкретного стандарта, за исключением случаев, когда в обстоятельствах конкретного аудита:
 - (а) весь этот стандарт не является применимым;
 - (б) конкретное требование не является значимым, поскольку оно является условным, а соответствующее условие отсутствует (см. пункты А74–А75).
23. В исключительных обстоятельствах аудитор может счесть необходимым отступить от выполнения того или иного значимого требования конкретного стандарта. В таких обстоятельствах для достижения цели этого требования аудитор должен выполнить альтернативные аудиторские процедуры. Необходимость отступления аудитором от выполнения того или иного значимого требования может возникать лишь в случае, когда это требование состоит в выполнении некой процедуры, а в обстоятельствах конкретного задания для достижения цели этого требования данная процедура неэффективна (см. пункт А76).

Цель не достигается

24. Если аудитор не может достичь той или иной цели, предусмотренной в соответствующем стандарте, он должен оценить, не является ли это препятствием для достижения им основных целей аудитора, что, в свою очередь, требует от него в соответствии с Международными стандартами аудита модифицировать аудиторское мнение или отказаться от дальнейшего выполнения аудита (если возможность отказа предусмотрена применимыми законами или нормативными актами). Ситуация, когда цель не достигается, является достаточно серьезной и требует документирования в соответствии с МСА 230⁴ (см. пункты А77–А78).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Аудит финансовой отчетности

Рамки аудита (см. пункт 3)

- А1. Аудиторское мнение о финансовой отчетности касается того, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Такое мнение характерно для всех фактов аудита финансовой отчетности. Таким образом,

⁴ МСА 230 «Аудиторская документация», пункт 8(с).

аудиторское мнение не подтверждает, к примеру, будущую жизнеспособность организации или то, насколько эффективными оказались усилия руководства по ведению дел организации. Тем не менее в некоторых юрисдикциях применимые законы или нормативные акты могут требовать от аудитора формулировать мнения по некоторым прочим вопросам, таким как действенность системы внутреннего контроля или последовательность представления информации в отдельном отчете руководства и в финансовой отчетности. Хотя Международные стандарты аудита содержат требования и рекомендации по данным вопросам в той степени, в какой эти вопросы имеют отношение к формулированию мнения о финансовой отчетности, аудитору придется выполнить дополнительную работу, если от него потребуется исполнить дополнительные обязанности и представить такие мнения.

Подготовка финансовой отчетности (см. пункт 4)

- A2. Обязанности руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, относительно финансовой отчетности могут устанавливаться законами или нормативными актами. Тем не менее, объем таких обязанностей или способ их описания могут отличаться в различных юрисдикциях. Несмотря на эти отличия, основополагающим допущением проведения аудита в соответствии с Международными стандартами аудита является признание и понимание руководством организации и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, того, что они отвечают:
- (a) за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая, если уместно, ее достоверное представление;
 - (b) функционирование системы внутреннего контроля, которое руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, считают необходимым для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
 - (c) предоставление аудитору:
 - (i) доступа ко всей информации, известной руководству и, если уместно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например данных бухгалтерского учета, документации и информации о прочих вопросах;
 - (ii) дополнительной информации, которую аудитор может запросить у руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, для целей проведения аудита;
 - (iii) неограниченной возможностью информационного взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.
- A3. Подготовка финансовой отчетности руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, требует:
- указания применимой концепции подготовки финансовой отчетности с учетом всех соответствующих законов или нормативных актов;
 - собственно подготовки финансовой отчетности в соответствии с этой концепцией;
 - включения исчерпывающего описания этой концепции в финансовую отчетность.

Подготовка финансовой отчетности требует от руководства вынесения суждения для расчета оценочных значений, которые были бы разумны в конкретных обстоятельствах, а также избрания и применения соответствующей учетной политики. Упомянутые суждения формируются в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

- A4. Финансовая отчетность может быть подготовлена в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, предназначенной для удовлетворения:
- общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей (то есть «финансовая отчетность общего назначения»);
 - потребностей в финансовой информации конкретных пользователей (то есть «финансовая отчетность специального назначения»).
- A5. Соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности часто включает либо стандарты финансовой отчетности, установленные соответствующей уполномоченной или признанной организацией по выработке стандартов, либо законодательные или нормативные требования. В некоторых случаях концепция подготовки финансовой отчетности может включать как стандарты финансовой отчетности, установленные соответствующей уполномоченной или признанной организацией по выработке стандартов, так и

законодательные или нормативные требования. Рекомендации по применению применимой концепции подготовки финансовой отчетности могут содержаться в иных источниках. В некоторых случаях соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности может включать такие иные источники или даже может состоять лишь из таких источников. Эти иные источники могут включать:

- соответствующие правовые или этические требования, включая законодательные акты, регламенты, судебные решения, а также документы, отражающие обязанности соблюдения профессиональной этики в сфере учета и отчетности;
- имеющие различный законодательный уровень аналитические материалы в сфере учета и отчетности, выпускаемые организациями по разработке стандартов, а также профессиональными объединениями и органами государственного регулирования;
- имеющие различный правовой уровень полемические материалы по наиболее острым вопросам учета и отчетности, публикуемые организациями по разработке стандартов, а также профессиональными объединениями и органами государственного регулирования;
- широко признанные и наиболее часто применяемые приемы профессиональной практики как отраслевого, так и общего характера;
- профессиональную литературу на тему учета и отчетности.

При возникновении коллизий между концепцией подготовки финансовой отчетности и источниками, из которых можно почерпнуть рекомендации по ее применению, либо непосредственно между источниками, которые собственно и описывают данную концепцию подготовки финансовой отчетности, наибольшую силу имеет источник наиболее высокого правового уровня.

- A6. Форма и содержание финансовой отчетности определяются требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Хотя концепция не может детально описывать порядок учета и раскрытия информации по всем операциям или событиям, она обычно содержит достаточно широкие принципы, опираясь на которые можно выработать и применять такую учетную политику, которая соответствует основным понятиям, лежащим в основе требований данной концепции.
- A7. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности являются концепциями достоверного представления, в то время как другие являются концепциями соответствия. Те концепции подготовки финансовой отчетности, которые включают в основном стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые органом, признанным или уполномоченным устанавливать стандарты для применения организациями при подготовке финансовой отчетности общего назначения, часто имеют целью достижение достоверного представления, например, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), выпускаемые Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО).
- A8. Кроме того, требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности определяется и перечень документов, составляющих полный комплект финансовой отчетности. Во многих случаях концепцией предусматривается, что финансовая отчетность должна предоставлять информацию о финансовом положении, финансовых результатах и денежных потоках организации. Для таких концепций полный комплект финансовой отчетности будет включать баланс; отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в собственном капитале, отчет о движении денежных средств и соответствующие примечания. Для некоторых иных концепций подготовки финансовой отчетности полный комплект финансовой отчетности может состоять лишь из одного единственного финансового отчета и соответствующих примечаний:
- в Международном стандарте финансовой отчетности для организаций государственного сектора (МСФГОС) «*Финансовая отчетность на основе кассового метода учета*», выпущенном Советом по международным стандартам финансовой отчетности для организаций государственного сектора, например, устанавливается, что при подготовке финансовой отчетности организацией государственного сектора в соответствии с этим МСФГОС основным финансовым отчетом является отчет о денежных поступлениях и выплатах;
 - другие примеры единственного финансового отчета, каждый из которых будет включать соответствующие примечания:
 - баланс;
 - отчет о прибылях и убытках или отчет о результатах деятельности;
 - отчет о нераспределенной прибыли;
 - отчет о движении денежных средств;

- отчет об активах и обязательствах, не включающий собственный капитал;
 - отчет об изменениях в собственном капитале;
 - отчет о выручке и расходах;
 - отчет о результатах деятельности по видам продукции.
- A9. Документом, устанавливающим требования и содержащим рекомендации по вопросам определения приемлемости той или иной применимой концепции подготовки финансовой отчетности, является стандарт МСА 210⁵. Особые случаи, когда финансовая отчетность готовится в соответствии с концепцией специального назначения, рассматриваются в МСА 800 (пересмотренном)⁶.
- A10. Ввиду особой значимости основополагающих допущений для проведения аудита, перед принятием предложения о выполнении задания аудитору необходимо получить подтверждение от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, того факта, что они подтверждают и осознают, что на них возложены соответствующие обязанности, описанные в пункте А2⁷.

Особенности аудита в государственном секторе

- A11. Задание аудитора на проведение аудита финансовой отчетности организаций государственного сектора могут быть шире, чем при аудите финансовой отчетности иных организаций. В результате основополагающее допущение, относящееся к обязанностям руководства, на соблюдении которого строится проведение аудита финансовой отчетности организации государственного сектора, может включать дополнительные обязанности, такие как обязанность совершать сделки и вести дела в соответствии с законом, регламентом или иным источником права⁸.

Форма аудиторского мнения (см. пункт 8)

- A12. Выражаемое аудитором мнение призвано дать ответ на вопрос о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Однако форма аудиторского мнения будет зависеть от соответствующей применимой концепции подготовки финансовой отчетности и всех применимых законов или нормативных актов. Большинство концепций подготовки финансовой отчетности включают требования, относящиеся к представлению финансовой отчетности; для таких концепция *подготовки* финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности включает *представление* (информации).
- A13. Когда применяемая концепция подготовки финансовой отчетности является концепцией достоверного представления, как обычно и происходит в случае финансовой отчетности общего назначения, то мнение, которое требуется Международными стандартами аудита, призвано дать ответ, представлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях достоверно или дает ли она правдивое и достоверное представление. Когда применяемая концепция подготовки финансовой отчетности является концепцией соответствия, требуемое мнение призвано дать ответ, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с данной концепцией. Если явно не оговаривается иное, упоминания аудиторского мнения в Международных стандартах аудита охватывают обе формы аудиторского мнения.

Определения

Финансовая отчетность (см. пункт 13(f))

- A14. Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности могут содержать ссылку на экономические ресурсы или обязательства организации, выраженные в других терминах. Например, это может относиться к активам и обязательствам организации, а остаточная разница между ними может быть рассмотрена как капитал или долевое участие.
- A15. Пояснительная и описательная информация, которая должна содержаться в финансовой отчетности согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности, может быть включена в нее путем

⁵ МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункт 6(a).

⁶ МСА 800 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения», пункт 8.

⁷ МСА 210, пункт 6(b).

⁸ См. пункт А59.

перекрестных ссылок на информацию в другом документе, например в отчете руководства или отчете о рисках. «Включено в отчетность путем перекрестных ссылок» – означает, что имеются перекрестные ссылки, содержащиеся в финансовой отчетности, на другой документ, не относящийся к финансовой отчетности. Когда применимая концепция подготовки финансовой отчетности не запрещает явно использование перекрестных ссылок на то, где может быть обнаружена пояснительная или описательная информация, и на эту информацию надлежащим образом указывают перекрестные ссылки, она составляет часть финансовой отчетности.

Этические требования, относящиеся к аудиту финансовой отчетности (см. пункт 14)

- A16. Аудитор находится в сфере действия соответствующих этических требований, включая требования по обеспечению независимости, которые относятся к проведению аудита финансовой отчетности. Соответствующие этические требования обычно включают части А и Б *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров* Совета по международным стандартам этики бухгалтеров (Кодекса СМСЭБ), относящиеся к проведению аудита финансовой отчетности, в совокупности с более строгими требованиями национального законодательства.
- A17. Часть А Кодекса СМСЭБ устанавливает основополагающие принципы профессиональной этики, имеющие непосредственное отношение к деятельности аудитора при проведении аудита финансовой отчетности, и задает концептуальные рамки для применения этих принципов. Основополагающие принципы, соблюдение которых требуется от аудитора в соответствии с Кодексом СМСЭБ:
- (a) честность;
 - (b) объективность;
 - (c) профессиональная компетентность и должная тщательность;
 - (d) конфиденциальность;
 - (e) профессиональное поведение.

Часть Б Кодекса СМСЭБ содержит иллюстративные примеры того, как эти концептуальные основы должны применяться в тех или иных ситуациях.

- A18. При проведении аудита общественный интерес состоит в том, чтобы аудитор был независим от организации, которую он проверяет, и поэтому Кодекс СМСЭБ содержит такое требование. Кодекс СМСЭБ характеризует независимость как независимость мышления и поведения. Независимость аудитора от аудируемой организации обеспечивает аудитору возможность сформировать аудиторское мнение, не подвергаясь стороннему влиянию, которое могло бы скомпрометировать это мнение. Независимость повышает способность аудитора действовать честно, быть объективным и поддерживать состояние профессионального скептицизма.
- A19. Обязанности аудиторской организации по установлению и поддержанию системы внутреннего контроля проводимого аудита описываются в Международном стандарте контроля качества (МСКК) 1⁹ или в не менее строгих требованиях национального законодательства¹⁰. Обязанности аудиторской организации по внедрению политики и процедур, призванных обеспечить организацию разумной уверенностью в том, что как сама организация, так и ее сотрудники соблюдают соответствующие этические требования, включая требования, относящиеся к независимости, определяются в МСКК 1¹¹. Обязанности руководителя задания относительно соответствующих этических требований устанавливаются в МСА 220. Они включают поддержание бдительности путем наблюдения и, при необходимости, проведения служебных расследований в отношении свидетельств несоблюдения соответствующих этических требований членами аудиторской группы, выбор надлежащих мер реагирования в случаях, когда руководителю задания становится известно о фактах, свидетельствующих о несоблюдении членами аудиторской группы соответствующих этических требований, а также формирование вывода о соблюдении тех требований обеспечения независимости, которые применяются к конкретному заданию¹². В МСА 220 признается, что аудиторская группа при выполнении соответствующих обязанностей в отношении процедур контроля качества, применимых к конкретному заданию, вправе полагаться на внутрифирменную систему контроля качества, за исключением случаев, когда информация, предоставленная организацией или иными лицами, предполагает иной подход.

⁹ 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».

¹⁰ МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 2.

¹¹ МСКК 1, пункты 20–25.

¹² МСА 220, пункты 9–12.

Профессиональный скептицизм (см. пункт 15)

- A20. Профессиональный скептицизм подразумевает повышенное внимание к таким факторам, как:
- аудиторских доказательств, которые противоречат другим собранным аудиторским доказательствам;
 - информации, которая ставит под вопрос надежность документов и ответов на запросы, которые предполагается использовать в качестве аудиторских доказательств;
 - признаки, которые могут свидетельствовать о возможных недобросовестных действиях;
 - обстоятельств, которые предполагают необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур, в дополнение к предусмотренным Международными стандартами аудита.
- A21. Сохранение профессионального скептицизма на протяжении всего аудита необходимо, если аудитор, например, должен снизить риски:
- риск необнаружения необычных обстоятельств;
 - чрезмерных обобщений при подготовке выводов из аудиторских наблюдений;
 - использования ненадлежащих допущений при определении характера, сроков и объема аудиторских процедур и оценке их результатов.
- A22. Профессиональный скептицизм необходим для решающей оценки аудиторских доказательств. Это включает необходимость подвергать сомнению противоречивые аудиторские доказательства и надежность документов и ответов на запросы и прочей информации, полученных от руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление. Это также включает рассмотрение вопроса о том, насколько достаточными и надлежащими могут оказаться собранные аудиторские доказательства в свете конкретных обстоятельств, например, в случае, когда имеют место факторы риска недобросовестных действий, и лишь один документ, который по своей природе не исключает возможность подделки, является единственным доказательством, подтверждающим существенную сумму в финансовой отчетности.
- A23. За исключением случаев, когда у аудитора есть основания для уверенности в обратном, он может счесть записи и документы подлинными. Тем не менее, аудитор должен проанализировать надежность информации, которую предполагается использовать в качестве аудиторского доказательства¹³. В случаях сомнения в надежности информации или выявления признаков возможных недобросовестных действий (например, если обстоятельства, выявленные при проведении аудита, заставляют аудитора полагать, что тот или иной документ может оказаться поддельным или что те или иные положения документа могли быть сфальсифицированы) Международные стандарты аудита требуют от аудитора провести дополнительное исследование и определить, какие изменения или дополнения к аудиторским процедурам необходимы для разрешения такой ситуации¹⁴.
- A24. Не следует ожидать, что аудитор не примет в расчет прошлый опыт, свидетельствующий о честности и добросовестности руководства организации и лиц, отвечающих за корпоративное управление. В то же время наличие мнения о том, что руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, честны и добросовестны, не освобождает аудитора от необходимости сохранять профессиональный скептицизм и не позволяет ему довольствоваться менее убедительными аудиторскими доказательствами, когда он добивается разумной уверенности.

Профессиональное суждение (см. пункт 16)

- A25. При организации надлежащего проведения аудита важнейшая роль отводится профессиональному суждению. Причина состоит в том, что толкование соответствующих этических требований и Международных стандартов аудита и принятие обоснованных решений, необходимых на протяжении всего аудита, невозможны без применения к фактам и обстоятельствам соответствующих знаний и опыта. Особенно необходимо применять профессиональное суждение при принятии решений по следующим вопросам:
- существенность и аудиторский риск;
 - характер, сроки и объем аудиторских процедур, применяемых для выполнения требований Международных стандартов аудита и сбора аудиторских доказательств;

¹³ МСА 500 «Аудиторские доказательства», пункты 7–9.

¹⁴ МСА 240, пункт 13; МСА 500, пункт 11; МСА 505 «Внешние подтверждения», пункты 10–11 и 16.

- оценка того, собрано ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, а также того, не следует ли предпринять дополнительные меры для достижения основных целей Международных стандартов аудита и, таким образом, основополагающих целей аудитора;
 - оценка суждений руководства при применении соответствующей применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации;
 - подготовка выводов, основанных на собранных аудиторских доказательствах, например, оценка разумности оценочных значений, рассчитанных руководством при подготовке финансовой отчетности.
- A26. Отличительная черта профессионального суждения, которое ожидается от аудитора, состоит в том, что оно вырабатывается аудитором, имеющим профессиональную подготовку, квалификацию и опыт, которые помогают в выработке навыков и умений, необходимых для формирования разумных суждений.
- A27. Применение профессионального суждения в каждом конкретном случае основывается на тех фактах и обстоятельствах, которые известны аудитору. Проведение консультаций по трудным или спорным вопросам в ходе проведения аудита как в рамках аудиторской группы, так и с участием членов аудиторской группы и иных специалистов соответствующего уровня внутри аудиторской организации или вне ее, как того требует стандарт МСА 220¹⁵, призвано оказать помощь аудитору в выработке информированных и разумных суждений.
- A28. Полученное профессиональное суждение можно оценить на основании того, отражает ли оно грамотное применение принципов аудита и бухгалтерского учета, а также того, соответствует ли и согласуется ли оно с известными аудитору вплоть до даты аудиторского заключения конкретными фактами и обстоятельствами.
- A29. Профессиональное суждение должно применяться на протяжении всего аудита. Оно также должно надлежащим образом документироваться. В этом отношении от аудитора требуется готовить такую аудиторскую документацию, которая окажется достаточной для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудита, мог уяснить те значимые профессиональные суждения, которые были сделаны при выработке выводов по значимым вопросам, возникшим в ходе проведения аудита¹⁶. Профессиональное суждение не может использоваться для того, чтобы оправдать решения, которые в остальном не поддерживаются фактами и обстоятельствами конкретного аудита или достаточным количеством надлежащих аудиторских доказательств.

Достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств и аудиторский риск (см. пункты 5 и 17)

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств

- A30. Аудиторские доказательства необходимы для обоснования мнения аудитора и аудиторского заключения. По своей природе они носят накопительный характер и в основном получаются в результате выполнения аудиторских процедур в ходе проведения аудита. Однако они могут также включать информацию, полученную из других источников, таких как предыдущие аудиторские задания (если аудитор установил, что не произошли какие-либо изменения после окончания предыдущего аудиторского задания, которые могут повлиять на уместность этой информации для текущего аудита¹⁷) или процедуры контроля качества, проводимые аудиторской организацией при принятии и продолжении отношений с клиентами. В дополнение к другим внутренним и внешним источникам в организации важным источником аудиторских доказательств являются данные бухгалтерского учета. Кроме того, возможно, что информация, которую можно использовать в качестве аудиторских доказательств, уже подготовлена специалистами самой организации или нанятыми ею внешними консультантами. Аудиторские доказательства включают как информацию, которая поддерживает и подтверждает предпосылками руководства, так и любую информацию, которая противоречит таким предпосылкам. Кроме того, в некоторых случаях даже отсутствие информации (например, отказ руководства предоставить запрошенные данные) используется аудитором и, следовательно, также является аудиторскими доказательствами. Работа аудитора по выработке аудиторского мнения по большей части состоит в получении и оценке аудиторских доказательств.
- A31. Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств взаимосвязаны. Достаточность является количественной мерой аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков искажения (чем выше оцениваемые риски, тем больше аудиторских

¹⁵ МСА 220, пункт 18.

¹⁶ МСА 230, пункт 8.

¹⁷ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт 9.

доказательств, вероятно, потребуется), а также от качества таких аудиторских доказательств (чем выше качество, тем меньше может потребоваться доказательств). Однако получение большего количества аудиторских доказательств не сможет компенсировать их низкое качество.

- A32. Надлежащий характер является мерой качества аудиторских доказательств; то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение. Надежность аудиторских доказательств обусловлена их источником и характером и зависит от конкретных обстоятельств, в которых получены доказательства.
- A33. Вопрос о том, собрано ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств для того, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и таким образом дать возможность аудитору сделать разумные выводы, которые он смог бы положить в основу соответствующего аудиторского мнения, является вопросом профессионального суждения. Дополнительные требования и дополнительные разъяснения по вопросам сбора аудитором на протяжении всего аудита достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств содержатся в стандарте МСА 500.

Аудиторский риск

- A34. Аудиторский риск напрямую зависит от риска существенного искажения и риска необнаружения. Оценка рисков основывается на призванных получить необходимую для этой цели информацию аудиторских процедурах и собранных на протяжении всего аудита аудиторских доказательствах. Оценка рисков скорее относится к сфере профессионального суждения, чем к вопросам, которые поддаются точному измерению.
- A35. Для целей Международных стандартов аудита аудиторский риск не включает риск того, что аудитор может выразить мнение, что финансовая отчетность существенно искажена, в то время как она такой не является. Этот риск обычно незначителен. Кроме того, аудиторский риск представляет собой сугубо техническое понятие, относящееся собственно к процессу проведения аудита; он не охватывает бизнес-риски аудитора, такие как риски потерь в результате судебных разбирательств, негативных публикаций в прессе или иных событий, возникающих в связи с аудитом финансовой отчетности.

Риски существенного искажения

- A36. Риски существенного искажения могут существовать на двух уровнях:
- на уровне финансовой отчетности в целом;
 - на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации.
- A37. Риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности в целом обозначают такие риски существенного искажения, которые распространяются на финансовую отчетность в целом и потенциально затрагивают целый ряд предпосылок.
- A38. Риски существенного искажения на уровне предпосылок оцениваются для того, чтобы определить характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур, необходимых для получения достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств. Эти доказательства позволяют аудитору выразить мнение по финансовой отчетности на приемлемо низком уровне аудиторского риска. Для решения задачи оценки рисков существенного искажения аудиторы пользуются разными приемами. Так, например, для того, чтобы выйти на приемлемый уровень риска необнаружения, аудитор может воспользоваться моделированием, при котором общие связи между отдельными компонентами аудиторского риска будут представлены в математических терминах. Некоторые аудиторы считают такое моделирование полезным на стадии планирования аудиторских процедур.
- A39. Риски существенного искажения на уровне предпосылок состоят из двух компонентов: неотъемлемый риск и риск средств контроля. Неотъемлемый риск и риск средств контроля представляют собой риски организации; они существуют независимо от аудита финансовой отчетности.
- A40. Неотъемлемый риск по одним предпосылкам и соответствующим им видам операций, остаткам по счетам и раскрытию информации бывает выше, чем по другим. Например, он может быть выше для сложных вычислений или для счетов, состоящих из сумм, полученных из оценочных значений, которые подвержены значительной неопределенности расчетных оценок. На неотъемлемый риск могут оказывать влияние и внешние обстоятельства, приводящие к возникновению бизнес-рисков. Например, в результате развития новых технологий какой-либо продукт может морально устареть, что приведет к тому, что оценка его запасов может оказаться завышенной. На неотъемлемый риск, относящийся к конкретной предпосылке, могут оказывать влияние также и те факторы в организации и ее окружающей среде, которые относятся к нескольким или всем видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации. Такие факторы могут включать, например, недостаточность рабочего капитала для продолжения операционной

деятельности или упадок в той или иной отрасли, характеризующийся большим количеством банкротств среди организаций отрасли.

- A41. Риск средств контроля является функцией действенности проектирования, внедрения и поддержания в рабочем состоянии руководством организации средств ее внутреннего контроля, призванных противостоять выявленным рискам, угрожающим достижению тех целей организации, которые имеют отношение к подготовке финансовой отчетности организации. Однако, как бы хорошо ни были спроектированы и внедрены средства внутреннего контроля, они могут лишь снизить, но не устранить риски существенного искажения в финансовой отчетности вследствие неотъемлемых ограничений внутреннего контроля. К ним относятся, например, возможность человеческих ошибок и просчетов или обхода средств контроля в результате сговора или неудачного управленческого решения, отменяющего действие средств контроля. Следовательно, некоторый риск средств контроля будет существовать всегда. Международные стандарты аудита предусматривают условия, при которых аудитор должен или может проверять операционную эффективность средств внутреннего контроля при определении природы, сроков и объема проводимых процедур проверки по существу¹⁸.
- A42. Международные стандарты аудита обычно не рассматривают неотъемлемый риск и риск средств контроля в отдельности, а сводят их воедино в категорию «рисков существенного искажения». Тем не менее аудитор вправе оценивать неотъемлемый риск и риск средств контроля либо в отдельности, либо в совокупности – в зависимости от его предпочтений в области техники или методологии проведения аудита, а также от практических соображений. Оценка рисков существенного искажения может выражаться в количественных терминах, таких как проценты, или в терминах, не носящих количественного характера. В любом случае сама необходимость проведения аудитором надлежащих оценок рисков более важна, чем выбор того или иного подхода, с помощью которого они могут производиться.
- A43. Требования и рекомендации по выявлению и оценке рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок содержатся в МСА 315 (пересмотренном).

Риск необнаружения

- A44. Для заданного уровня аудиторского риска соответствующий приемлемый уровень риска необнаружения имеет обратное соотношение с оцененными рисками существенного искажения на уровне предпосылок. Например, чем больше, по мнению аудитора, риски существенного искажения, тем меньше риск необнаружения, который может быть принят, и, следовательно, тем более убедительными должны быть аудиторские доказательства, требующиеся аудитору.
- A45. Риск необнаружения относится к характеру, срокам и объему аудиторских процедур, определенных аудитором для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Таким образом, он представляет собой функцию эффективности аудиторской процедуры и ее применения аудитором. Такие мероприятия, как:
- соответствующее планирование;
 - надлежащее включение сотрудников в аудиторскую группу;
 - применение профессионального скептицизма;
 - надзор за ходом аудита и пересмотр выполненной аудиторской работы,
- помогают повысить эффективность аудиторской процедуры и ее применения и снизить шансы, что аудитор может избрать ненадлежащую аудиторскую процедуру, неверно применить надлежащую аудиторскую процедуру или неверно истолковать результаты аудиторской процедуры.
- A46. Требования и разъяснения по вопросам планирования аудита финансовой отчетности и реагирования аудитора на оцененные риски содержатся в стандартах МСА 300¹⁹ и МСА 330. Вследствие неотъемлемых ограничений аудита риск необнаружения можно лишь снизить, но не устранить. Следовательно, некоторый риск необнаружения будет существовать всегда.

Неотъемлемые ограничения аудита

- A47. От аудитора не ожидают, и он не в состоянии снизить аудиторский риск до нуля и, следовательно, не может получить полную определенность относительно того, что финансовая отчетность свободна от существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибки. Причина в том, что в каждом аудиторском

¹⁸ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», пункты 7–17.

¹⁹ МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».

задании присутствуют неотъемлемые ограничения, вследствие чего большинство аудиторских доказательств, на основании которых аудитор делает выводы и формулирует соответствующее аудиторское мнение, носят скорее убедительный, чем неопровержимый характер. Эти неотъемлемые ограничения аудита могут возникать вследствие:

- природы финансовой отчетности;
- характера аудиторских процедур;
- необходимости проведения аудита в разумные сроки и за разумную цену.

Природа финансовой отчетности

A48. Подготовка финансовой отчетности включает суждение руководства при применении требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации к фактам и обстоятельствам организации. Кроме того, многие статьи финансовой отчетности предполагают принятие субъективных решений или оценок либо некоторую степень неопределенности, и тогда может иметь место целый ряд приемлемых толкований или суждений, которые можно будет вынести. Следовательно, некоторые статьи финансовой отчетности подвержены некоему неотъемлемому уровню изменчивости, которую нельзя устранить применением дополнительных аудиторских процедур. Например, такое часто происходит с некоторыми оценочными значениями. Тем не менее Международные стандарты аудита требуют от аудитора обращать особое внимание на обоснованность оценочных значений в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности и соответствующее раскрытие информации, а также на качественные аспекты применяемых методов бухгалтерского учета организации, включая признаки возможной предвзятости в суждениях руководства²⁰.

Характер аудиторских процедур

A49. Существуют практические и юридические ограничения возможностей аудитора по получению аудиторских доказательств. Например:

- Существует возможность того, что руководство или иные лица не смогут предоставить – намеренно или ненамеренно – полную информацию, значимую для подготовки финансовой отчетности, либо информацию, которую запросил аудитор. Следовательно, аудитор не может быть уверен в полноте информации, хотя он провел соответствующие аудиторские процедуры для того, чтобы добиться определенности относительно того, что вся значимая информация была получена.
- Недобросовестные действия могут предполагать сложные и тщательно выстроенные схемы, нацеленные на их сокрытие. Таким образом, аудиторские процедуры, используемые для сбора аудиторских доказательств, могут оказаться неэффективными в выявлении намеренного искажения, которое связано, например, со сговором для фальсификации документации, что может привести к тому, что аудитор будет воспринимать аудиторские доказательства как подлинные, в то время как они такими не являются. Аудитор не только не обладает навыками эксперта по установлению подлинности документов, но от него и не ожидают обладания такими навыками.
- Проведение аудита не является проведением официального расследования предполагаемого правонарушения. Следовательно, аудитор не имеет соответствующих юридических полномочий, таких как право проведения обыска, которые могут оказаться необходимыми для проведения такого расследования.

Своевременность финансовой отчетности и баланс между выгодами и затратами

A50. Такие проблемы, как трудность, недостаток времени или высокая стоимость сами по себе не являются оправданием для того, чтобы аудитор отказался от проведения такой аудиторской процедуры, альтернативы которой не существует, или для того, чтобы он довольствовался менее убедительными аудиторскими доказательствами. Выделению достаточного количества времени и ресурсов на проведение аудита способствует надлежащее планирование. Несмотря на это, значимость информации и, следовательно, ее ценность имеют тенденцию уменьшаться с течением времени, и возникает необходимость нахождения баланса между надежностью информации и затратами на ее получение. Это отражено в некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности (см., например, «*Концептуальную основу подготовки и представления финансовой отчетности*» СМСФО). Таким образом, существуют ожидания пользователей финансовой отчетности, что аудитор сформирует мнение о финансовой

²⁰ МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации» и МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункт 12.

отчетности в разумные сроки и за разумную цену, что означает признание того факта, что было бы практически неосуществимо пытаться охватить всю информацию, которая может существовать, или исчерпывающе исследовать каждый вопрос, основываясь на допущении, что информация ошибочна или недобросовестно использована, до тех пор, пока не будет доказано обратное.

A51. Следовательно, аудитору необходимо:

- планировать проведение аудита, чтобы он был проведен наиболее эффективным способом;
- направлять больше усилий при проведении аудита на проверку тех областей, в которых, как ожидается, с наибольшей вероятностью могут существовать риски существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, и, следовательно, направлять меньше усилий на проверку остальных областей;
- пользоваться тестированием и иными способами исследования генеральных совокупностей на предмет искажений.

A52. В свете подходов, описанных в пункте A51, Международные стандарты аудита содержат требования к организации планирования и проведения аудита и требуют от аудитора, помимо прочего:

- иметь обоснование для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок путем выполнения процедур оценки рисков и иных связанных с этим действий²¹;
- применять тестирование и другие способы исследования генеральных совокупностей таким образом, чтобы быть в состоянии получать разумные обоснования для формирования выводов о той или иной генеральной совокупности²².

Прочие вопросы, оказывающие воздействие на неотъемлемые ограничения аудита

A53. В контексте некоторых предпосылок или предметных областей потенциальное воздействие неотъемлемых ограничений способности аудитора выявлять существенные искажения приобретает особое значение. Такие предпосылки или предметы задания включают в себя следующее:

- недобросовестные действия, особенно недобросовестные действия с участием высшего руководства или путем сговора (см. также МСА 240);
- существование и полнота отношений связанных сторон и операций (см. также МСА 550²³);
- случаи несоблюдения законов и нормативных актов (см. также МСА 250²⁴);
- будущие события или условия, которые могут повлиять на непрерывность деятельности организации (см. также МСА 570²⁵).

В соответствующих Международных стандартах аудита описаны конкретные аудиторские процедуры, призванные оказать помощь в снижении уровня негативного воздействия неотъемлемых ограничений.

A54. Из-за неотъемлемых ограничений аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не удастся обнаружить, даже если проведение аудита должным образом спланировано и проходит в соответствии с Международными стандартами аудита. Следовательно, последующее обнаружение существенного искажения финансовой отчетности, допущенного вследствие недобросовестных действий или ошибки, само по себе не означает, что аудит не удалось провести в соответствии с Международными стандартами аудита. Однако существование неотъемлемых ограничений аудита не является оправданием того, чтобы аудитор мог довольствоваться менее убедительными аудиторскими доказательствами. Определение того, выполнил ли аудитор задание в соответствии с Международными стандартами аудита, производится на основании того, какие аудиторские процедуры он применил в конкретных обстоятельствах, насколько достаточными и надлежащими оказались собранные в результате аудиторские доказательства, а также насколько соответствующим оказалось аудиторское заключение, основанное на оценке собранных доказательств, в свете достижения основных целей аудитора.

²¹ МСА 315 (пересмотренный), пункты 5–10.

²² МСА 330; МСА 500; МСА 520 «Аналитические процедуры». МСА 530 «Аудиторская выборка».

²³ МСА 550 «Связанные стороны».

²⁴ МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности».

²⁵ МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности».

Проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита

Характер Международных стандартов аудита (см. пункт 18)

- A55. Международные стандарты аудита, взятые в целом, обеспечивают нормативы аудиторской работы по достижению основных целей аудитора. Международные стандарты аудита описывают основные обязанности аудитора, а также иные действия аудитора, имеющие значение для применения этих обязанностей к конкретным темам.
- A56. В Международных стандартах аудита всегда ясно обозначены сфера применения, дата вступления в силу и любые конкретные ограничения применимости того или иного стандарта. За исключением случаев, когда это прямо указано в соответствующем стандарте, аудитору разрешается применять тот или иной МСА до обозначенной в нем даты вступления в силу.
- A57. При проведении аудита в дополнение к требованиям Международных стандартов аудита от аудитора может потребоваться выполнение требований законов или нормативных актов. Международные стандарты аудита не имеют приоритета над законом или нормативным актом, регулирующими аудит финансовой отчетности. В случае если такие законы или нормативные акты отличаются от Международных стандартов аудита, проведение аудита лишь в соответствии с этими законами или нормативными актами не будет автоматически означать соблюдения Международных стандартов аудита.
- A58. Аудитор может также проводить аудит в соответствии как с Международными стандартами аудита, так и с аудиторскими стандартами конкретной юрисдикции или страны. В таких случаях в дополнение к соблюдению каждого МСА, относящегося к конкретному заданию, от аудитора может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур с целью соблюдения соответствующих стандартов данной юрисдикции или страны.

Особенности аудита в государственном секторе

- A59. Международные стандарты аудита применимы при проведении аудита в государственном секторе. Однако на обязанности аудитора в государственном секторе могут оказывать воздействие либо поручение на проведение конкретного аудита, либо обязанности организаций государственного сектора, обусловленные законами, нормативными актами или иными источниками права (такими как министерские распоряжения, политические требования правительства или резолюции законодательного органа власти), которые могут охватывать более широкую область применения, чем это предусматривается при аудите финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита. В Международных стандартах аудита эти дополнительные обязанности не рассматриваются. Они могут рассматриваться либо в документах Международной организации высших аудиторских органов или организаций, устанавливающих стандарты на национальном уровне, либо в рекомендациях, разрабатываемых правительственными аудиторскими органами.

Содержание Международных стандартов аудита (см. пункт 19)

- A60. В дополнение к целям и требованиям (требования описываются в Международных стандартах аудита при помощи глагола «должен»), каждый стандарт содержит соответствующие рекомендации в форме рекомендаций по применению и прочих пояснительных материалов. Он может также включать вводные материалы, задающие контекст, относящийся к надлежащему пониманию данного стандарта, и содержащие определения терминов. Таким образом, полный текст того или иного стандарта имеет непосредственное отношение к пониманию целей данного стандарта и к надлежащему применению соответствующих его требований.
- A61. В случае необходимости в рекомендациях по применению и прочих пояснительных материалах приводятся дальнейшие пояснения соответствующих требований того или иного стандарта и даются рекомендации по их выполнению. В частности, можно найти:
- поясняющие уточнения относительно значения того или иного требования и его области применения;
 - примеры процедур, которые могут оказаться уместными в данных конкретных обстоятельствах.

Хотя эти рекомендации по применению сами по себе не являются требованиями, они значимы для правильного применения соответствующих требований того или иного стандарта. Эти рекомендации по применению и прочие пояснительные материалы могут также содержать исходную информацию по вопросам, рассматриваемым в том или ином стандарте.

- A62. Приложения составляют часть рекомендаций по применению и прочих пояснительных материалов. Назначение и предполагаемый порядок использования приложения поясняются в тексте соответствующего стандарта или в заголовочной и вводной части самого приложения.

- А63. Вводные материалы могут при необходимости содержать такие вопросы, как, например, пояснения относительно:
- назначения и области применения данного стандарта, включая описание того, как он соотносится с другими стандартами;
 - предметной области данного стандарта;
 - соответствующих обязанностей аудитора и иных лиц по отношению к предметной области данного стандарта;
 - контекста, в котором устанавливается данный стандарт.
- А64. В отдельном разделе того или иного МСА под заголовком «Определения» могут приводиться описания значений отдельных терминов для целей Международных стандартов аудита. Они призваны способствовать единству применения и толкования Международных стандартов аудита и не преследуют цель подменять собой определения, которые могут устанавливаться в законах, нормативных актах или других источниках для иных целей. За исключением случаев, когда говорится об обратном, эти термины сохраняют одни и те же значения по всему тексту Международных стандартов аудита. Полный список терминов, определенных в Международных стандартах аудита, приведен в «Словаре терминов», выпускаемом Международным советом по стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, в составе «Сборника международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг». Он также содержит описания прочих терминов, встречающихся в Международных стандартах аудита, чтобы способствовать последовательности при толковании и переводе.
- А65. Когда это уместно, в состав рекомендаций по применению и прочих пояснительных материалов в МСА включены дополнительные материалы, относящиеся к аудиту малых организаций и организаций государственного сектора. Эти дополнительные материалы способствуют применению соответствующих требований МСА в контексте аудита таких организаций. Тем не менее, в этих материалах ответственность аудитора не ограничивается применением и соблюдением лишь требований Международных стандартов аудита.

Особенности малых организаций

- А66. Для целей определения особенностей проведения аудита в малых организациях термин «малая организация» означает организацию, которая как правило обладает такими качественными характеристиками, как:
- (a) сосредоточенность владения и управления организацией в руках небольшого числа лиц (как правило, одного лица – физического или юридического, которое владеет организацией, при условии, что этот владелец обладает соответствующими качественными характеристиками);
 - (b) наличие одного или нескольких следующих признаков:
 - (i) простые или несложные операции;
 - (ii) упрощенное ведение бухгалтерского учета;
 - (iii) небольшое количество видов деятельности и продуктов, предлагаемых в рамках этих видов деятельности;
 - (iv) небольшое число средств внутреннего контроля;
 - (v) небольшое количество уровней управления, при этом руководители отвечают за широкий круг средств контроля;
 - (vi) малочисленный штат сотрудников, многие из которых выполняют широкий круг обязанностей.

Приведенный список этих качественных характеристик не является исчерпывающим, они могут относиться не только к малым организациям, и малым организациям не всегда присущи все эти характеристики.

- А67. Включенные в Международные стандарты аудита особенности аудита в малых организациях разрабатывались прежде всего с расчетом на организации, ценные бумаги которых не допущены к организованному торгам. Тем не менее, некоторые из этих особенностей могут оказаться полезными при проведении аудита отчетности в малых организациях, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам.

А68. В Международных стандартах аудита собственник малой организации, который участвует в повседневном управлении организацией, называется «руководитель-собственник».

Цели, заявленные в каждом конкретном МСА (см. пункт 21)

А69. Каждый стандарт содержит одну или более целей, которые увязывают требования с основными целями аудитора. Эти цели в каждом стандарте предназначены для того, чтобы сосредоточить внимание аудитора на желательном результате Международных стандартов аудита и при этом дать достаточно подробные рекомендации, оказывающие помощь аудитору в следующих вопросах:

- понимание того, что следует выполнить и, если необходимо, какими средствами добиться выполнения этого;
- принятие решения о необходимости дополнительных мер для достижения этих целей в конкретных обстоятельствах аудита.

А70. Цели следует воспринимать в контексте основных целей аудитора, о которых говорится в пункте 11 настоящего стандарта. Как и в случае с основными целями аудитора, способность достичь той или иной конкретной цели аудитора также подвержена воздействию неотъемлемых ограничений аудита.

А71. При использовании этих целей аудитор должен учитывать взаимосвязи между различными стандартами в составе Международных стандартов аудита. Причина состоит в том, что, как указано в пункте А55, Международные стандарты аудита в некоторых случаях рассматривают основные обязанности, а в иных случаях – применение этих основных обязанностей к конкретным темам. Например, в настоящем МСА от аудитора требуется поддерживать профессиональный скептицизм; это необходимо во всех аспектах планирования и проведения аудита, но это положение не повторяется в качестве требования в каждом стандарте. На более детальном уровне МСА 315 (пересмотренный) и МСА 330 содержат, среди прочего, цели и требования, имеющие отношение к обязанностям аудитора выявлять и оценивать риски существенного искажения и планировать и проводить дальнейшие аудиторские процедуры с целью отреагировать на эти оцененные риски соответственно; эти цели и требования применяются на протяжении всего аудита. Стандарт, в котором рассматриваются конкретные аспекты аудита (например, МСА 540), может содержать более детальное описание того, каким образом соответствующие цели и требования таких стандартов, как МСА 315 (пересмотренный) и МСА 330 следует применять в отношении предмета данного стандарта, но при этом данные цели и требования в самом тексте стандарта не повторяются. Таким образом, при достижении цели, изложенной в МСА 540, аудитор принимает в расчет также цели и требования других соответствующих Международных стандартов аудита.

Использование целей для установления необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур (см. пункт 21(a))

А72. Требования Международных стандартов аудита составлены таким образом, чтобы дать возможность аудитору достичь целей, описанных в Международных стандартах аудита, и таким образом достичь общих целей аудитора. Следовательно, надлежащее применение аудитором требований Международных стандартов аудита, как ожидается, обеспечит достаточную основу для достижения аудитором его целей. Однако, поскольку обстоятельства аудита претерпевают существенные изменения в различных случаях, и предусмотреть все такие обстоятельства в Международных стандартах аудита невозможно, аудитор отвечает за установление тех аудиторских процедур, которые необходимы для выполнения требований Международных стандартов аудита и достижения целей аудитора. В зависимости от обстоятельств конкретного задания могут возникнуть отдельные вопросы, требующие от аудитора для достижения целей, описанных в Международных стандартах аудита, выполнить дополнительные аудиторские процедуры, помимо предусмотренных Международными стандартами аудита.

Использование целей для оценки того, собрано ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств (см. пункт 21(b))

А73. От аудитора требуется использовать указанные цели для оценки того, собрано ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств в контексте основных целей аудитора. Если в результате аудитор приходит к выводу, что аудиторские доказательства недостаточны и не являются надлежащими, то он может применить один или несколько из ниже описанных приемов для выполнения требования пункта 21(b):

- оценить, собраны ли или будут ли собраны дополнительные соответствующие аудиторские доказательства в результате соблюдения других Международных стандартов аудита;
- расширить объем работ по применению одного или более требований;
- выполнить другие процедуры, которые аудитор посчитает необходимыми в сложившихся обстоятельствах.

В тех случаях, когда в сложившихся обстоятельствах ни один из описанных выше подходов не может считаться ожидаемо осуществимым на практике или вообще возможным, аудитор не сможет собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств и должен в соответствии с требованиями Международных стандартов аудита определить воздействие сложившейся ситуации на аудиторское заключение или на свою способность завершить аудит.

Соблюдение значимых требований

Значимые требования (см. пункт 22)

A74. В некоторых случаях тот или иной стандарт МСА (и, следовательно, все его требования) может оказаться незначимым в контексте тех или иных обстоятельств. Например, если у организации нет функции внутреннего аудита, никакие положения стандарта МСА 610 (пересмотренного, 2013 г.)²⁶ не являются значимыми.

A75. В рамках значимого МСА могут существовать условные требования. Такое требование будет значимым, когда предусмотренные требованием обстоятельства применяются к ситуации, и условие соблюдается. Обычно условность требования будет либо явной, либо скрытой, например:

- требование видоизменить соответствующее аудиторское мнение, если существуют ограничения области применения²⁷, представляет собой явное условное требование;
- требование докладывать лицам, отвечающим за корпоративное управление, о значительных недостатках системы внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита²⁸, которое зависит от наличия таких выявленных значительных недостатков, также требование собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств относительно представления и раскрытия сегментной информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности,²⁹ которое зависит от того, требуется ли или разрешается ли такое раскрытие информации в соответствии с данной концепцией, представляют собой скрытые условные требования.

В некоторых случаях соответствующее требование может выражаться как условное в зависимости от применимых законов или нормативных актов. Например, от аудитора может потребоваться отказаться от дальнейшего участия в аудите, *если возможность отказа предусмотрена применимыми законами или нормативными актами*, либо от аудитора может потребоваться совершение определенных действий, *за исключением случаев, когда такие действия запрещены законами или нормативными актами*. В зависимости от юрисдикции законодательное или нормативное разрешение или запрет могут быть явными или скрытыми.

Отступление от требования (см. пункт 23)

A76. В МСА 230 устанавливаются требования к документации в тех исключительных обстоятельствах, когда аудитор отступает от выполнения того или иного значимого требования³⁰. Международные стандарты аудита не требуют соблюдать требование, которое не является значимым в обстоятельствах конкретного аудита.

Цель не достигается (см. пункт 24)

A77. Ответ на вопрос о том, достигнута ли та или иная цель, составляет предмет профессионального суждения аудитора. В таком суждении принимаются в расчет аудиторские процедуры, выполненные для соблюдения требований Международных стандартов аудита, и оценка аудитором того, удалось ли собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, и того, следует ли предпринять дополнительные меры для достижения целей, описанных в Международных стандартах аудита, в конкретных обстоятельствах аудита. Следовательно, обстоятельства, способные привести к ситуации, когда цель не достигается, включают такие обстоятельства, которые:

- не дают возможность аудитору выполнить значимые требования того или иного МСА;

²⁶ МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов», пункт 2.

²⁷ МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», пункт 13.

²⁸ МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля», пункт 9.

²⁹ МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях», пункт 13.

³⁰ МСА 230, пункт 12.

- приводят к положению, при котором выполнение аудитором дополнительных аудиторских процедур или сбор дополнительных аудиторских доказательств, необходимость в которых усматривается исходя из применения целей в соответствии с положениями пункта 21, не является практически осуществимым или возможным, например, вследствие ограниченного характера имеющихся аудиторских доказательств.

A78. Аудиторская документация, отвечающая требованиям МСА 230 и конкретным требованиям других значимых МСА, обеспечивает доказательства обоснования аудитором вывода о достижении его основных целей. Хотя аудитор не должен отдельно документировать (в виде, например, списка мероприятий с отметками об их выполнении) достижение каждой отдельной своей цели, документирование того факта, что цель не достигнута, оказывается полезным для оценки аудитором того, помешал ли этот факт ему достичь его основных целей.