

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 701

«ИНФОРМИРОВАНИЕ О КЛЮЧЕВЫХ ВОПРОСАХ АУДИТА В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»

Международный стандарт аудита (МСА) 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» 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 информированию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении. Он предназначен для того, чтобы регламентировать суждение аудитора относительно того, о чем следует информировать в аудиторском заключении, а также форму и содержание такой информации.
2. Целью информирования о ключевых вопросах аудита является повышение информационной ценности аудиторского заключения путем обеспечения большей прозрачности проведенного аудита. Информирование о ключевых вопросах аудита предоставляет дополнительную информацию предполагаемым пользователям финансовой отчетности («предполагаемые пользователи»), чтобы помочь им понять те вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период. Информирование о ключевых вопросах аудита также может быть полезно для изучения предполагаемыми пользователями организации и областей проаудированной финансовой отчетности, в которых применялись значимые суждения руководства (см. пункты A1–A4).
3. Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении также может предоставить предполагаемым пользователям основу для дальнейшего взаимодействия с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, по определенным вопросам, относящимся к организации, проаудированной финансовой отчетности или проведенному аудиту.
4. Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении осуществляется в контексте сформированного аудиторского мнения о финансовой отчетности в целом. Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении не подменяет:
 - (a) информацию, раскрываемую руководством в финансовой отчетности согласно требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности или в иных случаях необходимую для обеспечения достоверного представления;
 - (b) выражение аудитором модифицированного мнения, когда оно требуется в связи с обстоятельствами конкретного аудиторского задания в соответствии с МСА 705 (пересмотренным)¹;
 - (c) представление информации согласно МСА 570 (пересмотренному)² в случаях, когда имеется существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность; а также
 - (d) не является отдельным мнением, выраженным по отдельно взятым вопросам (см. пункты A5–A8).
5. Настоящий МСА применяется к аудиту полных комплектов финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и в обстоятельствах, когда аудитор принимает решение проинформировать о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении. Настоящий стандарт также применяется в случаях, когда аудитор обязан сообщить информацию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении в соответствии с законом или нормативным актом³. Однако МСА 705 (пересмотренный)⁴ запрещает аудитору информировать о

¹ МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

² МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности», пункты 22–23.

³ МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункты 30–31.

⁴ МСА 705 (пересмотренный), пункт 29.

ключевых вопросах аудита в обстоятельствах, когда аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности, кроме случаев, когда такое информирование требуется в соответствии с законом или нормативным актом.

Дата вступления в силу

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

Цели

7. Цель аудитора состоит в том, чтобы определить ключевые вопросы аудита и, сформировав мнение о финансовой отчетности, проинформировать об этих вопросах, описав их в аудиторском заключении.

Определение

8. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период. Ключевые вопросы аудита выбираются из числа вопросов, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Требования

Определение ключевых вопросов аудита

9. Аудитор должен определить из числа вопросов, которые были доверены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, те вопросы, которые требовали особого внимания аудитора при проведении аудита. Определяя такие вопросы, аудитор должен учитывать следующее (см. пункты А9–А18):
 - (а) области повышенного оцененного риска существенного искажения отчетности или значительных рисков, выявленных согласно МСА 315 (пересмотренному)⁵ (см. пункты А19–А22);
 - (б) значимые суждения аудитора в отношении областей финансовой отчетности, требующих применения значимых суждений руководства, включая оценочные значения, которые были определены как имеющие высокий уровень неопределенности оценки (см. пункты А23–А24);
 - (в) влияние на аудит значительных событий или операций, имевших место в течение периода (см. пункты А25–А26).
10. Аудитор решает, какие из вопросов, определенных согласно пункту 9, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, представляют собой ключевые вопросы аудита (см. пункты А9–А11, А27–А30).

Информирование о ключевых вопросах аудита

11. Аудитор должен описать каждый ключевой вопрос аудита, используя соответствующий подзаголовок, в отдельном разделе аудиторского заключения под названием «Ключевые вопросы аудита», кроме случаев, когда применяются обстоятельства, указанные в пунктах 14 или 15. Вводная формулировка в данном разделе аудиторского заключения должна содержать следующие утверждения:
 - (а) ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности [за текущий период];
 - (б) эти вопросы были рассмотрены в контексте аудита финансовой отчетности в целом и при формировании мнения аудитора об этой отчетности, и аудитор не выражает отдельного мнения по этим вопросам (см. пункты А31–А33).

Ключевые вопросы аудита не заменяют собой модифицированного мнения

12. Аудитор не должен информировать о вопросе в разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения в том случае, когда он обязан выразить модифицированное мнение в соответствии с МСА 705 (пересмотренным) в результате рассмотрения этого вопроса (см. пункт А5).

⁵ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

Описание отдельных ключевых вопросов аудита

13. Описание каждого ключевого вопроса аудита в разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения должно включать ссылку на соответствующую информацию, раскрытую в финансовой отчетности, если такая имеется, и указывать на следующее (см. пункты А34–А41):
- (а) почему вопрос был рассмотрен как наиболее значимый для аудита и, следовательно, был определен как ключевой вопрос аудита (см. пункты А42–А45);
 - (б) как вопрос был изучен в ходе аудита (см. пункты А46–А51).

Обстоятельства, при которых информация о вопросе, определенном как ключевой вопрос аудита, не сообщается в аудиторском заключении

14. Аудитор должен описать каждый ключевой вопрос аудита в аудиторском заключении, кроме случаев, когда (см. пункты А53–А56):
- (а) публичное раскрытие вопроса запрещено законом или нормативным актом (см. пункт А52) или
 - (б) в крайне редких случаях аудитор определяет, что не следует информировать о вопросе в аудиторском заключении, так как имеется достаточное основание, чтобы предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения. Это положение не применяется, если организация публично раскрыла информацию о данном вопросе.

Взаимосвязь между описанием ключевых вопросов аудита и прочими элементами, подлежащими включению в аудиторское заключение

15. Вопрос, который приводит к выражению модифицированного мнения в соответствии с МСА 705 (пересмотренным), или существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность, согласно МСА 570 (пересмотренному) по своему характеру являются ключевыми вопросами аудита. Однако в данных обстоятельствах эти вопросы не должны быть описаны в разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения и требования пунктов 13–14 не применяются. Вместо этого аудитор должен:
- (а) изложить этот вопрос или вопросы в соответствии с применимыми МСА;
 - (б) включить в раздел «Ключевые вопросы аудита» ссылку на разделы «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» или «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» (см. пункты А6–А7).

Форма и содержание раздела «Ключевые вопросы аудита» в случае иных обстоятельств

16. Если, в зависимости от фактов и обстоятельств организации и аудита, аудитор определяет, что ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить, отсутствуют или что единственными ключевыми вопросами аудита, информация о которых сообщается, являются вопросы, указанные в пункте 15, аудитор должен включить утверждение об этом факте в отдельный раздел аудиторского заключения под заголовком «Ключевые вопросы аудита» (см. пункты А57–А59).

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

17. Аудитор должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление:
- (а) о вопросах, которые он определил как ключевые вопросы аудита, или
 - (б) если применимо, в зависимости от конкретных фактов и обстоятельств организации и аудита, об определении аудитором того, что ключевые вопросы аудита, информацию о которых следует сообщить в аудиторском заключении, отсутствуют (см. пункты А60–А63).

Документация

18. Аудитор должен отразить в аудиторской документации⁶ (см. пункт А64):
- (а) вопросы, которые требовали его значительного внимания, как определено в соответствии с пунктом 9, и обоснование определения аудитором того, являются ли все эти вопросы ключевыми вопросами аудита в соответствии с пунктом 10 или нет;

⁶ МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6.

- (b) если применимо, обоснование определения аудитором того, что ключевые вопросы, о которых необходимо проинформировать в аудиторском заключении, отсутствуют или что единственными ключевыми вопросами аудита, о которых следует проинформировать, являются вопросы, указанные в пункте 15;
- (c) если применимо, обоснование решения аудитора не информировать о вопросе, который был определен как ключевой вопрос аудита, в аудиторском заключении.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Сфера применения настоящего стандарта (см. пункт 2)

- A1. Значимость можно определить как относительную важность вопроса с учетом контекста. Суждение о значимости обстоятельства выносит аудитор с учетом контекста, в котором данный вопрос рассматривается. Значимость может рассматриваться в контексте качественных и количественных факторов, таких как относительная величина, характер и влияние на предмет задания, а также выраженные в явной форме интересы предполагаемых пользователей или получателей заключения. Это предполагает объективный анализ фактов и обстоятельств, включая характер и объем информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление.
- A2. Пользователями финансовой отчетности выражен интерес к тем вопросам, которые аудитор наиболее детально обсуждал с лицами, отвечающими за корпоративное управление, в рамках двустороннего информационного взаимодействия в соответствии с МСА 260 (пересмотренным)⁷, и высказана просьба обеспечить дополнительную прозрачность в отношении этого взаимодействия. Так, пользователями проявлен особый интерес к разъяснению значимых суждений, примененных аудитором при формировании мнения о финансовой отчетности в целом, так как они часто относятся к областям, требующим значимых суждений руководства при подготовке финансовой отчетности.
- A3. Требование к аудиторам информировать о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении также может повысить уровень информационного взаимодействия между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, в отношении таких вопросов и привлечь большее внимание руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, к раскрытию информации в финансовой отчетности, на которую сделаны ссылки в аудиторском заключении.
- A4. В МСА 320⁸ разъясняется, что аудитор может обоснованно полагать, что пользователи финансовой отчетности:
 - (a) обладают достаточными знаниями в области хозяйственной и экономической деятельности и бухгалтерского учета и готовы тщательно изучать информацию, содержащуюся в финансовой отчетности;
 - (b) понимают, что финансовая отчетность подготовлена, представлена и проаудирована с учетом уровней существенности;
 - (c) признают неопределенность, связанную с оценкой отдельных показателей, которые основаны на оценочных значениях и суждениях, а также с учетом будущих событий;
 - (d) принимают обоснованные экономические решения на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности.

Так как аудиторское заключение прилагается к проаудированной финансовой отчетности, считается, что пользователями аудиторского заключения являются предполагаемые пользователи финансовой отчетности.

Взаимосвязь между ключевыми вопросами аудита, мнением аудитора и другими элементами аудиторского заключения (см. пункты 4, 12, 15)

- A5. МСА 700 (пересмотренный)⁹ устанавливает требования и содержит указания в отношении формирования мнения о финансовой отчетности. Информирование о ключевых вопросах аудита не заменяет собой информацию, раскрываемую руководством в финансовой отчетности согласно требованиям применимой

⁷ МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление».

⁸ МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», пункт 4.

⁹ МСА 700 (пересмотренный), пункты 10–15 и A1–A15.

концепции подготовки финансовой отчетности или в иных случаях необходимую для обеспечения достоверного представления. В МСА 705 (пересмотренном)¹⁰ указаны обстоятельства, при которых аудитор приходит к выводу о наличии существенного искажения с точки зрения надлежащего характера или достаточности раскрытой в финансовой отчетности информации.

- А6. Если аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение согласно МСА 705 (пересмотренному), то включение описания вопроса, послужившего причиной выражения модифицированного мнения, в раздел «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» помогает предполагаемым пользователям понять, а также выявить такие обстоятельства, когда они возникают. Следовательно, описание данного вопроса отдельно от других ключевых вопросов аудита, изложенных в разделе «Ключевые вопросы аудита», надлежащим образом выделяет его в аудиторском заключении (см. пункт 15). В Приложении к МСА 705 (пересмотренному) содержатся примеры влияния, оказываемого на вводную формулировку раздела «Ключевые вопросы аудита» в случаях, когда аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение и в аудиторском заключении излагаются прочие ключевые вопросы аудита. В пункте А58 настоящего стандарта показано, как должен быть представлен раздел «Ключевые вопросы аудита» в случае, когда аудитор определил, что, кроме вопросов, изложенных в разделах «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» или «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» аудиторского заключения, другие ключевые вопросы аудита, о которых необходимо проинформировать в аудиторском заключении, отсутствуют.
- А7. Когда аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение, информация о прочих ключевых вопросах аудита по-прежнему будет важна для более четкого понимания аудита предполагаемыми пользователями, а следовательно, применяются требования об определении ключевых вопросов аудита. Однако, поскольку отрицательное мнение выражается в обстоятельствах, когда аудитор пришел к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными и всеобъемлющими для финансовой отчетности¹¹:
- (а) в зависимости от значимости вопроса или вопросов, которые послужили основанием для выражения отрицательного мнения, аудитор может принять решение о том, что все прочие вопросы не являются ключевыми вопросами аудита. В таких обстоятельствах применяется требование, предусмотренное в пункте 15 (см. пункт А58);
 - (б) если один или несколько вопросов, кроме вопроса или вопросов, которые послужили основанием для выражения отрицательного мнения, определены как ключевые вопросы аудита, особенно важно то чтобы описание таких прочих ключевых вопросов аудита косвенно не указывало на то, что финансовая отчетность в целом более надежна в отношении этих вопросов, чем можно было бы полагать в сложившихся обстоятельствах ввиду отрицательного мнения (см. пункт А47).
- А8. МСА 706 (пересмотренный)¹² устанавливает для аудиторов финансовой отчетности всех организаций механизмы включения дополнительной информации в аудиторское заключение с использованием разделов «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в случаях, когда аудитор считает это необходимым. В таких случаях в аудиторском заключении эти разделы приводятся отдельно от раздела «Ключевые вопросы аудита». Когда вопрос определяется как ключевой вопрос аудита, использование таких разделов не заменяет собой описания отдельного ключевого вопроса аудита в соответствии с пунктом 13¹³. МСА 706 (пересмотренный)¹⁴ содержит дополнительные указания в отношении взаимосвязи между ключевыми вопросами аудита и разделами «Важные обстоятельства» согласно данному стандарту.

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

- А9. Процесс принятия решений аудитором при определении ключевых вопросов аудита нацелен на выбор меньшего количества вопросов из тех, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, на основании суждения аудитора о том, какие вопросы являлись наиболее значимыми в рамках аудита финансовой отчетности за текущий период.
- А10. Определение аудитором ключевых вопросов аудита ограничивается теми вопросами, которые являлись наиболее значимыми в рамках аудита финансовой отчетности за текущий период, даже в случае, когда

¹⁰ См. пункт А7 МСА 705 (пересмотренного).

¹¹ МСА 705 (пересмотренный), пункт 8.

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

¹³ См. пункты 8(б) и 10(б) МСА 706 (пересмотренного).

¹⁴ МСА 706 (пересмотренный), пункты А1–А3.

была представлена сравнительная финансовая отчетность (то есть даже если мнение аудитора относится к каждому периоду, за который была представлена финансовая отчетность)¹⁵.

- A11. Несмотря на то, что аудитор определяет ключевые вопросы аудита для аудита финансовой отчетности за текущий период, а настоящий стандарт не требует от аудитора актуализировать ключевые вопросы аудита, представленные в аудиторском заключении за предыдущий период, аудитору тем не менее может быть полезно рассмотреть, не продолжает ли вопрос, который являлся ключевым вопросом аудита в ходе аудита финансовой отчетности за предыдущий период, оставаться ключевым вопросом аудита финансовой отчетности за текущий период.

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

- A12. Понятие «значительное внимание аудитора» отражает тот факт, что аудит основан на рисках и сосредоточен на выявлении и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности, разработке и проведении аудиторских процедур в ответ на эти риски и на получении аудиторских доказательств, которые являются достаточными и надлежащими, чтобы сформировать основу для мнения аудитора. Чем выше оценка риска существенного искажения на уровне предпосылок для конкретного остатка по счету, вида операций или раскрытия информации, тем больший объем суждений обычно требуется при планировании и проведении аудиторских процедур и оценке их результатов. Чем выше оценка аудитором риска, тем более убедительные аудиторские доказательства аудитор обязан получить при разработке дальнейших аудиторских процедур¹⁶. При получении более убедительных доказательств вследствие более высокой оценки риска аудитор может увеличить количество доказательств или получить доказательства, которые будут более уместными или надежными, например, путем придания большего значения получению доказательств от третьих лиц или за счет получения подтверждающих доказательств из нескольких независимых источников¹⁷.
- A13. Следовательно, вопросы, которые осложняют получение аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств или осложняют формирование мнения о финансовой отчетности, могут иметь особое значение при определении аудитором ключевых вопросов аудита.
- A14. Области, требующие значительного внимания аудитора, часто представляют собой области финансовой отчетности, которые связаны со сложностями или требуют применения руководством значимого суждения, а следовательно, обычно предполагают использование аудитором сложных или многосторонних суждений. В свою очередь это часто влияет на общую стратегию аудита, распределение ресурсов аудитором и объем работ, выполняемых в отношении таких вопросов в рамках аудита. Это может влиять, например, на уровень участия более опытных сотрудников в аудиторском задании или на привлечение эксперта аудитора или лиц, обладающих знаниями и опытом в особой области бухгалтерского учета или аудита, которые являются сотрудниками аудиторской организации или привлекаются ею для работы в данных областях.
- A15. Различные МСА требуют определенного информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и другими сторонами, которые могут иметь отношение к областям, требующим особого внимания аудитора. Например:
- МСА 260 (пересмотренный)¹⁸ требует, чтобы аудитор информировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значительных сложностях, если такие возникают в ходе аудита. Международные стандарты аудита допускают возникновение потенциальных сложностей в отношении, например:
 - операций со связанными сторонами¹⁹, особенно ограничений возможности аудитора получить аудиторские доказательства того, что все прочие аспекты операции со связанной стороной (кроме цены) соответствуют аспектам аналогичной операции между несвязанными сторонами;
 - ограничений, связанных с проведением аудита группы, например, в тех случаях, когда доступ команды аудитора группы к информации может быть ограничен²⁰;

¹⁵ См. МСА 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность».

¹⁶ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», пункт 7(b).

¹⁷ МСА 330, пункт A19.

¹⁸ МСА 260 (пересмотренный), пункты 16(b) и A21.

¹⁹ МСА 550 «Связанные стороны», пункт A42.

²⁰ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт 49(d).

- МСА 220²¹ устанавливает требования к руководителю задания в отношении проведения надлежащих консультаций по сложным или спорным вопросам. Например, аудитор может провести консультации с другими лицами в рамках аудиторской организации или за ее пределами по значимому специальному вопросу, что может свидетельствовать о том, что он является ключевым вопросом аудита. Руководитель задания также обязан обсудить в числе прочего значимые вопросы, возникшие в ходе выполнения аудиторского задания, с лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания²².

Особенности определения вопросов, требующих значительного внимания аудитора (см. пункт 9)

- A16. Аудитор может на этапе планирования сформировать предварительную точку зрения по вопросам, которые, по всей вероятности, будут представлять собой области, требующие значительного внимания аудитора при проведении аудита, и, следовательно, могут являться ключевыми вопросами аудита. Аудитор может довести их до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, при обсуждении планируемого объема работ и сроков аудита в соответствии с МСА 260 (пересмотренным). Однако определение аудитором ключевых вопросов аудита основывается на результатах аудита или доказательствах, полученных в ходе аудита.
- A17. В пункте 9 указаны определенные факторы, которые аудитор должен учитывать при определении вопросов, требующих его значительного внимания. Эти особенности в основном относятся к характеру вопросов, которые доводятся до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, и часто связаны с вопросами, раскрываемыми в финансовой отчетности; они также должны отражать области аудита финансовой отчетности, которые могут представлять особый интерес для предполагаемых пользователей. Тот факт, что эти особенности необходимо учитывать, не означает, что связанные с ними вопросы всегда являются ключевыми вопросами аудита; скорее, он свидетельствует о том, что вопросы, связанные с такими характерными особенностями, являются ключевыми вопросами аудита только в случае, если они определены как наиболее значимые для аудита в соответствии с пунктом 10. Так как особенности могут быть взаимосвязанными (например, вопросы, касающиеся обстоятельств, указанных в пунктах 9(b)–(c), могут также быть определены как значительные риски), возможность отнесения к определенному вопросу, который был доведен до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, более чем одной особенности может повысить вероятность того, что аудитор определит этот вопрос как ключевой вопрос аудита.
- A18. Кроме вопросов, относящихся к определенным факторам, указанным в пункте 9, могут иметься другие вопросы, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, и которые требуют значительного внимания аудитора, а следовательно, могут быть определены как ключевые вопросы аудита согласно пункту 10. В состав таких вопросов могут входить, например, вопросы, которые имеют значение для проводимого аудита, но необязательно подлежат раскрытию в финансовой отчетности. Например, внедрение новой информационной системы (или значительных изменений в существующей информационной системе) в течение периода может представлять собой область, требующую значительного внимания аудитора, особенно если такое изменение оказало значительное влияние на общую стратегию аудита, применяемую аудитором, или связано со значительным риском (например, изменения в системе, влияющие на признание выручки).

Области оцененного повышенного риска существенного искажения отчетности или значительных рисков, выявленных согласно МСА 315 (пересмотренному) (см. пункт 9(a))

- A19. МСА 260 (пересмотренный)²³ требует, чтобы аудитор информировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о выявленных им значительных рисках. В пункте A13 МСА 260 (пересмотренного) объясняется, что аудитор может также информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, какие меры он планирует принять в отношении областей повышенных оцененных рисков существенного искажения.
- A20. МСА 315 (пересмотренный) определяет значительный риск как выявленный и оцененный риск существенного искажения, который, согласно суждению аудитора, требует особого рассмотрения в рамках аудита. Области, требующие применения руководством значимых суждений, и значительные необычные операции во многих случаях могут определяться как значительные риски. Следовательно, значительные риски обычно представляют собой области, требующие значительного внимания аудитора.

²¹ МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», пункт 18.

²² МСА 220, пункт 19.

²³ МСА 260 (пересмотренный), пункт 15.

- A21. Однако это может не относиться ко всем значительным рискам. Например, МСА 240²⁴ допускает возникновение рисков недобросовестных действий при признании выручки и требует, чтобы аудитор рассматривал эти оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий как значительные риски. Кроме того, в МСА 240²⁵ указывается, что в силу непредсказуемости действий, которые руководство может предпринять в обход действующей системы контроля, это представляет собой риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий, а следовательно, значительный риск. В зависимости от своего характера эти риски могут не требовать значительного внимания аудитора и, следовательно, не будут рассматриваться при определении аудитором ключевых вопросов аудита в соответствии с пунктом 10.
- A22. МСА 315 (пересмотренный)²⁶ поясняет, что в процессе аудита по мере получения дополнительных аудиторских доказательств оценка аудитором рисков существенного искажения на уровне предпосылок может меняться. Пересмотр оценки рисков аудитором и планируемых аудиторских процедур в отношении определенной области финансовой отчетности (то есть значительное изменение аудиторского подхода, например, если оценка рисков аудитором основывалась на ожидании того, что будет обеспечена операционная эффективность определенных средств контроля, однако аудитор получил аудиторские доказательства того, что средства контроля не функционировали эффективно в течение периода аудита, особенно в области, где имелся повышенный оцененный риск существенного искажения) может привести к тому, что область будет определена как требующая значительного внимания аудитора.

Значимые суждения аудитора в отношении областей финансовой отчетности, требующих применения значимых суждений руководства, включая оценочные значения, которые были определены как связанные с высоким уровнем неопределенности оценки (см. пункт 9(b))

- A23. МСА 260 (пересмотренный)²⁷ требует, чтобы аудитор информировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о его точке зрения относительно значительных качественных аспектов практики ведения бухгалтерского учета в организации, в том числе учетной политики, оценочных значений и раскрытия информации в финансовой отчетности. Во многих случаях это относится к важнейшим оценочным значениям и соответствующему раскрытию информации, которые, по всей вероятности, будут являться областями, требующими значительного внимания аудитора, а также могут быть определены как значительные риски.
- A24. Вместе с тем пользователями финансовой отчетности проявлен особый интерес к оценочным значениям, которые были определены как связанные с высоким уровнем неопределенности оценки в соответствии с МСА 540²⁸ и которые могут не быть определены как значительные риски. Кроме того, такие оценочные значения сильно зависят от суждения руководства, часто представляют собой наиболее сложные области финансовой отчетности и могут требовать привлечения эксперта руководства и эксперта аудитора. Пользователями также отмечено, что учетная политика, которая оказывает значительное влияние на финансовую отчетность (и значительные изменения в этой политике), имеет значение для их понимания финансовой отчетности, особенно в обстоятельствах, когда существующая в организации практика не соответствует практике, принятой в отрасли.

Влияние на аудит значительных событий или операций, имевших место в течение периода (см. пункт 9(c))

- A25. События или операции, которые оказали значительное влияние на финансовую отчетность или аудит, могут представлять собой области, требующие значительного внимания аудитора, и могут быть определены как значительные риски. Например, аудитор на разных этапах аудита мог проводить подробное обсуждение с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, вопросов влияния на финансовую отчетность значительных операций со связанными сторонами или значительных операций, выходящих за рамки обычной хозяйственной деятельности организации или по иным причинам представляющихся необычными²⁹. Руководство могло применять сложные или многосторонние суждения в отношении признания, оценки, представления или раскрытия таких операций, что могло оказать значительное влияние на общую стратегию аудитора.

²⁴ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности», пункты 26–27.

²⁵ МСА 240, пункт 31.

²⁶ МСА 315 (пересмотренный), пункт 31.

²⁷ МСА 260 (пересмотренный), пункт 16(a).

²⁸ См. пункты 10–11 МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации».

²⁹ См. пункты 16(a), 16(c) и A22, а также Приложение 2 в МСА 260 (пересмотренном).

A26. Значительные изменения в экономике, бухгалтерском учете, регулировании, отрасли или в других областях, которые повлияли на допущения или суждения руководства, также могут оказать влияние на общий подход аудитора к аудиту и привести к возникновению вопроса, требующего значительного внимания аудитора.

Наиболее значимые вопросы (см. пункт 10)

A27. Вопросы, которые требовали значительного внимания аудитора, также могли послужить причиной значительного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Характер и объем информационного взаимодействия по таким вопросам с лицами, отвечающими за корпоративное управление, часто указывают на то, какие вопросы являются наиболее значимыми для аудита. Например, аудитор мог осуществлять более детальное, частое или активное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, по более сложным и неоднозначным вопросам, таким как применение значимых положений учетной политики, которые являлись предметом значимых суждений аудитора или руководства.

A28. Понятие «наиболее значимые вопросы» применяется в контексте организации и проводимого аудита. По сути, определение аудитором ключевых вопросов аудита и информирование о них направлено на выявление особых вопросов аудита и предполагает вынесение суждений о их важности относительно других вопросов аудита.

A29. Прочие особенности, которые могут иметь значение для определения относительной значимости вопроса, о котором были проинформированы лица, отвечающие за корпоративное управление, и для определения того, является ли этот вопрос ключевым вопросом аудита, включают следующее:

- важность вопроса для понимания финансовой отчетности в целом ее предполагаемыми пользователями, в особенности его существенность для финансовой отчетности;
- характер соответствующей учетной политики, относящейся к данному вопросу, или уровень сложности или субъективности при выборе руководством соответствующей политики по сравнению с другими организациями этой отрасли;
- характер и существенность, в количественном или качественном отношении, исправленных и накопленных неисправленных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, связанных с вопросом, если такие имеются;
- характер и уровень усилий в рамках аудита, необходимых для изучения вопроса, в том числе:
 - уровень специальных знаний или навыков, необходимых для проведения аудиторских процедур с целью изучения вопроса или оценки результатов проведения этих процедур, если такие необходимы;
 - характер консультаций по данному вопросу, предоставляемых сторонними по отношению к аудиторской группе лицами;
- характер и уровень сложности при применении аудиторских процедур, оценке результатов таких процедур и получении уместных и надежных доказательств, на которых будет основываться аудиторское мнение, особенно когда суждения аудитора становятся более субъективными;
- серьезность выявленных недостатков системы контроля, имеющих отношение к вопросу;
- то, был ли вопрос связан с рядом отдельных, но взаимосвязанных аспектов аудита. Например, долгосрочные договоры могут требовать значительного внимания аудитора в связи с признанием выручки, судебными разбирательствами или иными непредвиденными обстоятельствами и могут оказывать влияние на другие оценочные значения.

A30. Определение того, сколько и какие из вопросов, которые требовали значительного внимания аудитора, были наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период, является предметом профессионального суждения. Количество ключевых вопросов аудита, подлежащих отражению в аудиторском заключении, может зависеть от размера и сложности организации, характера ее бизнеса и окружения, а также от фактов и обстоятельств выполнения аудиторского задания. Как правило, чем больше количество вопросов, первоначально определенных в качестве ключевых вопросов аудита, тем выше вероятность того, что аудитору может понадобиться пересмотреть, насколько эти вопросы соответствуют определению ключевого вопроса аудита. Слишком длинные перечни ключевых вопросов аудита могут противоречить представлению о том, что такие вопросы являются наиболее значимыми для аудита.

Информирование о ключевых вопросах аудита

Отдельный раздел «Ключевые вопросы аудита» в аудиторском заключении (см. пункт 11)

- A31. Расположение отдельного раздела «Ключевые вопросы аудита» в непосредственной близости от мнения аудитора может подчеркнуть важность такой информации и указать на предполагаемую ценность информации о выполнявшемся задании для предполагаемых пользователей.
- A32. Порядок изложения отдельных вопросов в разделе «Ключевые вопросы аудита» является предметом профессионального суждения. Например, такая информация может быть изложена в порядке ее относительной важности, согласно суждению аудитора, или может соответствовать порядку раскрытия вопросов в финансовой отчетности. Требование пункта 11 о включении подзаголовков направлено на дальнейшую дифференциацию вопросов.
- A33. В случае представления сравнительной финансовой информации вводная формулировка раздела «Ключевые вопросы аудита» изменяется таким образом, чтобы привлечь внимание к тому, что указанные ключевые вопросы аудита относятся только к аудиту финансовой отчетности за текущий период и могут содержать ссылку на конкретный период, который охватывает данная финансовая отчетность (например, за «год, закончившийся 31 декабря 20X1 года»).

Описание отдельных ключевых вопросов аудита (см. пункт 13)

- A34. Адекватность описания ключевого вопроса аудита является предметом профессионального суждения. Описание ключевого вопроса аудита направлено на то, чтобы предоставить краткое и сбалансированное объяснение, которое поможет предполагаемым пользователям понять, почему вопрос являлся одним из наиболее значимых для аудита и как он был изучен в рамках аудита. Ограниченное использование узкоспециальных аудиторских терминов также позволяет предполагаемым пользователям, не обладающим достаточными знаниями в области аудита, понять основания для особого рассмотрения аудитором определенных вопросов в ходе аудита. Характер и уровень информации, предоставленной аудитором, предполагают сбалансированность в контексте ответственности соответствующих сторон (то есть аудитор предоставляет полезные сведения в сжатой и понятной форме и при этом не является ненадлежащим источником первоначальной информации об организации).
- A35. Первоначальная информация – это любые сведения об организации, которые не были размещены организацией в открытом доступе на иных основаниях (например, не были включены в состав финансовой отчетности или иной информации, имевшейся на дату аудиторского заключения, или упомянуты в рамках других устных или письменных сообщений руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, таких как предварительное объявление финансовой информации или брифинги инвесторов). Ответственность за такую информацию несет руководство организации и лица, отвечающие за корпоративное управление.
- A36. Для аудитора представляется уместным искать возможности для того, чтобы избежать описания ключевого вопроса аудита, ненадлежащим образом раскрывающего первоначальную информацию об организации. Описание ключевого вопроса аудита как такое обычно не является первоначальной информацией об организации, так как этот вопрос излагается в контексте аудита. Однако аудитор может счесть необходимым включить дополнительную информацию, чтобы объяснить, почему вопрос рассматривался как один из наиболее значимых для аудита и, следовательно, был определен как ключевой вопрос аудита, а также как вопрос был решен в рамках аудита, при условии что раскрытие такой информации не запрещено законом или нормативным актом. Если аудитор определяет такую информацию как необходимую, он может предложить руководству или лицам, отвечающим за корпоративное управление, раскрыть дополнительную информацию вместо предоставления аудитором первоначальной информации в аудиторском заключении.
- A37. Руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, могут принять решение о раскрытии новой или расширенной информации в финансовой отчетности или в ином разделе годового отчета в отношении ключевого вопроса аудита ввиду того, что вопрос будет включен в аудиторское заключение. Такая новая или расширенная информация, например, может быть раскрыта для того, чтобы предоставить более детальную информацию о чувствительности основных допущений, использованных в оценочных значениях, или об обосновании организацией определенной практики или политики бухгалтерского учета, если применимая концепция подготовки финансовой отчетности предусматривает допустимые альтернативы.

- A38. МСА 720 (пересмотренный)³⁰ определяет термин «годовой отчет» и разъясняет, что такие документы, как отчет руководства, комментарии руководства, операционный и финансовый анализ или аналогичные отчеты лиц, отвечающих за корпоративное управление (например, отчет директоров), заявление председателя, заявление о корпоративном управлении или отчеты о системе внутреннего контроля или оценке рисков, могут входить в состав годового отчета; МСА 720 (пересмотренный) устанавливает обязанности аудитора в отношении прочей информации, содержащейся в годовом отчете. Хотя мнение аудитора о финансовой отчетности не охватывает прочую информацию, аудитор может учесть эту информацию, а также иные сообщения организации, имеющиеся в открытом доступе, или другие надежные источники при составлении описания ключевого вопроса аудита.
- A39. Аудиторская документация, подготовленная в ходе аудита, также может быть полезна для аудитора при составлении описания ключевого вопроса аудита. Например, письменные сообщения или документально оформленные аудитором устные сообщения для лиц, отвечающих за корпоративное управление, и другая аудиторская документация представляют собой достаточное основание для включения аудитором информации в аудиторское заключение. Это объясняется тем, что аудиторская документация согласно МСА 230 предназначена для оформления значимых вопросов, возникших в ходе аудита, выводов по ним и значимых профессиональных суждений, использованных в этих выводах, и служит для отражения характера, сроков и объема проведенных аудиторских процедур, их результатов и полученных аудиторских доказательств. Такая документация может помочь аудитору составить описание ключевых вопросов аудита, объясняющее значимость вопроса, а также выполнить требование пункта 18.

Ссылка на раскрытие вопроса в финансовой отчетности (см. пункт 13)

- A40. Пункты 13(a)–(b) требуют описания каждого ключевого вопроса аудита, чтобы объяснить, почему аудитор счел вопрос одним из наиболее значимых в рамках аудита и как вопрос был изучен в ходе аудита. Следовательно, описание ключевых вопросов аудита не является лишь повторением того, что раскрыто в финансовой отчетности. Однако ссылка на любую соответствующую раскрытую информацию позволяет предполагаемым пользователям лучше понять, как руководство решало вопрос при подготовке финансовой отчетности.
- A41. В дополнение к ссылке на соответствующую раскрытую информацию аудитор может привлечь внимание к ключевым аспектам этой информации. Степень раскрытия руководством конкретных аспектов или факторов в отношении того, как определенный вопрос влияет на финансовую отчетность за текущий период, может помочь аудитору точно определить конкретные аспекты того, как вопрос был изучен в рамках аудита, чтобы предполагаемые пользователи могли понять, почему вопрос является ключевым вопросом аудита. Например:
- если организация включает полноценное раскрытие информации об оценочных значениях, аудитор может обратить внимание на раскрытие информации об основных допущениях, о диапазоне возможных результатов и иной качественной и количественной информации, раскрытой в отношении основных источников неопределенности оценки или важнейших оценочных значений, в рамках объяснения того, почему вопрос являлся одним из наиболее значимых для аудита и как он был изучен в ходе аудита;
 - если аудитор в соответствии с МСА 570 (пересмотренным) приходит к выводу о том, что существенная неопределенность в отношении событий или условий, которые могут привести к значительным сомнениям в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность, отсутствует, он может, тем не менее, определить, что один или несколько вопросов, относящихся к данному выводу, сделанному в результате выполненной аудитором работы согласно МСА 570 (пересмотренному), являются ключевыми вопросами аудита. В таких обстоятельствах описание аудитором данных ключевых вопросов аудита в аудиторском заключении может охватывать аспекты указанных событий или условий, раскрытых в финансовой отчетности, таких как существенные операционные убытки, имеющиеся возможности заимствований и возможность рефинансирования долга или несоблюдение кредитных договоров и соответствующие смягчающие обстоятельства³¹.

Почему аудитор счел вопрос одним из наиболее значимых для аудита (см. пункт 13(a))

- A42. Описание ключевого вопроса аудита в аудиторском заключении предназначено для того, чтобы объяснить, почему вопрос был определен как ключевой вопрос аудита. Следовательно, требования пунктов 9–10 и материалы руководства по применению, изложенные в пунктах А12–А29, в отношении

³⁰ МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», пункты 12(a) и А1–А3.

³¹ См. пункт А3 МСА 570 (пересмотренного).

определения ключевых вопросов аудита могут также быть полезными для аудитора при рассмотрении того, как такие вопросы должны быть изложены в аудиторском заключении. Например, объяснение факторов, которые привели аудитора к выводу о том, что определенный вопрос требовал значительного внимания аудитора и был наиболее значимым для аудита, будет, по всей вероятности, представлять интерес для предполагаемых пользователей.

- A43. При определении того, что именно следует включить в описание ключевого вопроса аудита, аудитор должен учитывать уместность информации для предполагаемых пользователей. К этому можно отнести вопрос, позволит ли описание лучше понять аудит и суждения аудитора.
- A44. Установление непосредственной связи между вопросом и определенными обстоятельствами организации может также помочь минимизировать возможность того, что такие описания станут слишком стандартизированными и менее полезными. Например, некоторые вопросы могут быть определены как ключевые вопросы аудита рядом организаций определенной отрасли в силу обстоятельств отрасли или сложности составления финансовой отчетности. При описании причины, по которой аудитор счел вопрос одним из наиболее значимых, аудитор может целесообразным указать аспекты, характерные для организации (например, обстоятельства, повлиявшие на соответствующие суждения, вынесенные при составлении финансовой отчетности за текущий период), чтобы сделать описание более полезным для предполагаемых пользователей. Это также может быть важно для описания ключевого вопроса аудита, который повторяется в течение нескольких периодов.
- A45. Описание также может содержать ссылку на основные особенности, которые привели к тому, что аудитор с учетом обстоятельств аудита определил вопрос как один из наиболее значимых, например:
- экономические условия, которые повлияли на возможности аудитора получить аудиторские доказательства, например неактивные рынки для определенных финансовых инструментов;
 - новая или разрабатываемая учетная политика, например вопросы, относящиеся к организации или отрасли, по которым аудиторская группа консультировалась с собственными экспертами аудиторской организации;
 - изменения в стратегии организации или модели бизнеса, которые оказали существенное влияние на финансовую отчетность.

Как вопрос был изучен в рамках аудита (см. пункт 13(b))

- A46. Уровень детализации, обеспечиваемый в аудиторском заключении при описании того, как ключевой вопрос аудита был изучен в рамках аудита, является предметом профессионального суждения. В соответствии с пунктом 13(b) аудитор может включить в описание:
- аспекты проведенных им ответных процедур или использованного им подхода, которые наиболее применимы к вопросу или соответствуют оцененному риску существенного искажения;
 - краткий обзор выполненных процедур;
 - указание на результат процедур, проведенных аудитором, или
 - основные наблюдения по данному вопросу
- либо какую-либо комбинацию этих элементов.
- Законы, нормативные акты или национальные стандарты аудита могут устанавливать определенную форму или содержание описания ключевого вопроса аудита или могут предусматривать включение одного или нескольких таких элементов.
- A47. Чтобы предполагаемые пользователи понимали значимость ключевого вопроса аудита в контексте аудита финансовой отчетности в целом, а также взаимосвязь между ключевыми вопросами аудита и другими элементами аудиторского заключения, включая мнение аудитора, может потребоваться особая осторожность в формулировке, используемой для описания ключевого вопроса аудита, чтобы она:
- не давала оснований полагать, что вопрос не был надлежащим образом рассмотрен аудитором при формировании мнения о финансовой отчетности;
 - обеспечивала связь вопроса непосредственно с конкретными обстоятельствами организации, позволяя при этом избежать общих или стандартных фраз;
 - учитывала то, как вопрос изложен в составе соответствующей информации, раскрываемой в финансовой отчетности, если такая имеется;

- не содержала и не предполагала выражения отдельного мнения по индивидуальным элементам финансовой отчетности.
- A48. Описание аспектов проведенных аудитором ответных процедур или использованного им подхода к вопросу, особенно если подход к аудиту требовал значительной адаптации в соответствии с фактами и обстоятельствами организации, может помочь предполагаемым пользователям в понимании необычных обстоятельств и значимых суждений аудитора, необходимых для принятия мер по реагированию на риск существенного искажения. Кроме того, подход к аудиту в определенный период может определяться конкретными обстоятельствами организации, экономическими условиями или изменениями в отрасли. Полезной для аудитора может также быть ссылка на характер и объем информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, по указанному вопросу.
- A49. Например, при описании подхода аудитора к оценочному значению, которое было определено как имеющее высокий уровень неопределенности оценки, такому как оценка сложных финансовых инструментов, аудитор может счесть целесообразным указать, что он использовал или привлекал эксперта аудитора. Такая ссылка на привлечение эксперта аудитора не снижает ответственности аудитора за выражение мнения о финансовой отчетности и, следовательно, не противоречит пунктам 14–15 МСА 620³².
- A50. При описании процедур, проведенных аудитором, особенно в сложных областях аудита, требующих применения суждений, могут возникать сложности. В частности, сложности может вызывать обобщенное изложение в краткой форме проведенных процедур, которое обеспечивало бы адекватную информацию о характере и объеме процедур, проведенных в ответ на оцененный риск существенного искажения, и об использованных значимых суждениях аудитора. Тем не менее аудитор может счесть необходимым описать некоторые проведенные процедуры, чтобы сообщить о том, как вопрос был изучен в рамках аудита. Такое описание может в основном носить общий характер, но не включать детального изложения процедур.
- A51. Как указано в пункте А46, аудитор может также предоставить указание на результат проведенных им ответных процедур в описании ключевого вопроса аудита в аудиторском заключении. Однако в этом случае необходимо соблюдать осторожность, чтобы не создалось впечатление, что описание содержит особое мнение по отдельному ключевому вопросу аудита или каким-либо образом подвергает сомнению мнение аудитора о финансовой отчетности в целом.

Обстоятельства, при которых информация о вопросе, определенном как ключевой вопрос аудита, не сообщается в аудиторском заключении (см. пункт 14)

- A52. Законом или нормативным актом может быть запрещено публичное раскрытие руководством или аудитором конкретного вопроса, определенного как ключевой вопрос аудита. Например, законом или нормативным актом может быть, в частности, запрещено размещение в открытом доступе информации, которая может помешать проведению расследования соответствующим уполномоченным органом совершенного или предполагаемого противоправного действия (например, вопросы, связанные или предположительно связанные с отмыванием денег).
- A53. Как указано в пункте 14(b), случаи, когда информация о вопросе, определенном как ключевой вопрос аудита, не может быть сообщена в аудиторском заключении, встречаются крайне редко. Это объясняется тем, что обеспечение более высокого уровня прозрачности аудита для предполагаемых пользователей считается направленным на благо интересов общества. Следовательно, решение не сообщать информацию о ключевом вопросе аудита правомерно только в случаях, когда отрицательные последствия сообщения такой информации для организации, как обоснованно можно предположить, превысят общественно значимую пользу от ее сообщения.
- A54. Решение не информировать о ключевом вопросе аудита принимается с учетом фактов и обстоятельств, связанных с этим вопросом. Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, помогает аудитору понять мнение руководства относительно значительности отрицательных последствий, которые могут возникнуть в результате информирования о вопросе. В частности, информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, помогает аудитору сформировать суждение при принятии решения о том, сообщать ли информацию о вопросе, так как это:
- помогает аудитору понять, почему вопрос не был раскрыт организацией публично (например, если в соответствии с законом, нормативным актом или определенными концепциями подготовки

³² МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора».

финансовой отчетности разрешается отсроченное раскрытие или нераскрытие вопроса), и узнать точку зрения руководства на отрицательные последствия его раскрытия, если такие возможны. Руководство может привлечь внимание к некоторым аспектам закона или нормативного акта либо других авторитетных источников, которые могут иметь значение для рассмотрения отрицательных последствий (например, такие аспекты могут включать нанесение ущерба коммерческим переговорам или конкурентоспособности организации). Однако точка зрения руководства об отрицательных последствиях сама по себе не освобождает аудитора от необходимости определить, можно ли достаточно обоснованно предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения, согласно пункту 14(b);

- указывает, имело ли место какое-либо информационное взаимодействие с регулирующими, правоохранительными или надзорными органами по данному вопросу, в частности, будет ли подтверждено в результате таких обсуждений утверждение руководства о том, почему публичное раскрытие информации о вопросе не является надлежащим;
- позволяет аудитору в соответствующих обстоятельствах предложить руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, раскрыть публично соответствующую информацию о вопросе. В частности, такое возможно, если опасения руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, ограничиваются определенными аспектами, относящимися к вопросу, вследствие чего некоторая информация о вопросе может быть менее конфиденциальной и ее можно сообщить.

Аудитор также может счесть необходимым получить письменное заявление от руководства о том, почему публичное раскрытие вопроса является неуместным, включая мнение руководства о значительности отрицательных последствий, которые могут возникнуть в результате такого информирования.

- A55. Аудитору также может быть необходимо рассмотреть последствия информирования о вопросе, который был определен как ключевой вопрос аудита, в контексте соответствующих этических требований. Кроме того, в соответствии с законом или нормативным актом от аудитора может требоваться осуществление информационного взаимодействия с соответствующими регулирующими, правоохранительными или надзорными органами в отношении такого вопроса, независимо от того, сообщена ли информация о вопросе в аудиторском заключении. Такое информационное взаимодействие также может быть полезным для рассмотрения аудитором отрицательных последствий, которые могут возникнуть в результате информирования о вопросе.
- A56. Рассматриваемые аудитором аспекты в отношении решения не информировать о вопросе носят сложный характер и требуют применения значимых аудиторских суждений. Следовательно, аудитор может счесть целесообразным прибегнуть к услугам юриста.

Форма и содержание раздела «Ключевые вопросы аудита» в случае иных обстоятельств (см. пункт 16)

- A57. Требование пункта 16 применяется к трем видам обстоятельств:
- аудитор определяет в соответствии с пунктом 10, что ключевые вопросы аудита отсутствуют (см. пункт A59);
 - аудитор определяет в соответствии с пунктом 14, что информация о ключевом вопросе аудита не будет сообщена в аудиторском заключении и что иные вопросы, которые можно определить как ключевые вопросы аудита, отсутствуют;
 - в качестве ключевых вопросов аудита определены только те вопросы, информация о которых сообщена в соответствии с пунктом 15.
- A58. Ниже приводится пример формулировки в аудиторском заключении в случае, если аудитор определил, что ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить, отсутствуют:

Ключевые вопросы аудита

Мы определили, что [за исключением вопроса, изложенного в разделе «*Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)*» или в разделе «*Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности*»] отсутствуют [иные] ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

- A59. Определение ключевых вопросов аудита предполагает вынесение суждения об относительной важности вопросов, требующих значительного внимания аудитора. Следовательно, случаи, когда аудитор полного

комплекта финансовой отчетности общего назначения организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, не определил как минимум один ключевой вопрос аудита из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, для раскрытия в аудиторском заключении, могут встречаться редко. Однако в некоторых особых обстоятельствах (например, если организация, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, осуществляет деятельность в очень ограниченном объеме) аудитор может определить, что ключевые вопросы аудита согласно пункту 10 отсутствуют, так как отсутствуют вопросы, которые требовали его значительного внимания.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт 17)

- А60. МСА 260 (пересмотренный)³³ требует, чтобы аудитор своевременно осуществлял информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Своевременность информационного взаимодействия по ключевым вопросам аудита будет зависеть от обстоятельств выполнения задания. Однако аудитор может предварительно проинформировать о своей точке зрения на ключевые вопросы аудита при обсуждении планируемого объема аудита и сроков его проведения и может дополнительно обсудить такие вопросы в рамках информирования о вопросах, которые привлекли его внимание. Это поможет частично устранить сложности практического характера в организации эффективного двустороннего диалога о ключевых вопросах аудита в период подготовки финансовой отчетности к выпуску.
- А61. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, позволяет им получить сведения о ключевых вопросах аудита, о которых аудитор намерен сообщить в аудиторском заключении, и предоставляет им возможность получить дополнительные разъяснения в случае необходимости. Аудитор может счесть целесообразным предоставить лицам, отвечающим за корпоративное управление, проект аудиторского заключения для содействия такому обсуждению. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, предусматривает признание их важной роли в осуществлении контроля за процессом составления финансовой отчетности и предоставляет возможность лицам, отвечающим за корпоративное управление, понять, на каком основании аудитор принимал решения в отношении ключевых вопросов аудита и как эти вопросы будут изложены в аудиторском заключении. Это также дает возможность лицам, отвечающим за корпоративное управление, рассмотреть, будет ли полезным раскрытие новой или расширенной информации в контексте того, что информация об этих вопросах будет сообщена в аудиторском заключении.
- А62. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, согласно требованиям пункта 17(а) также осуществляется в отношении тех исключительно редких обстоятельств, когда о вопросе, определенном как ключевой вопрос аудита, не сообщается в аудиторском заключении (см. пункты 14 и А54).
- А63. Требование пункта 17(б) об информационном взаимодействии с лицами, отвечающими за корпоративное управление, в случаях, когда аудитор определил отсутствие ключевых вопросов аудита, о которых необходимо проинформировать в аудиторском заключении, может предоставить аудитору возможность провести дополнительное обсуждение с иными лицами, осведомленными о проведении аудита и о значимых вопросах, которые могли возникнуть (включая лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, если такое было назначено). Эти обсуждения могут привести к пересмотру аудитором решения об отсутствии ключевых вопросов аудита.

Документация (см. пункт 18)

- А64. Пункт 8 МСА 230 требует, чтобы аудитор подготовил аудиторскую документацию, которая является достаточной для того, чтобы опытный аудитор, ранее не участвовавший в данном аудите, мог понять в том числе значимые профессиональные суждения. В контексте ключевых вопросов аудита эти профессиональные суждения включают выявление из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, тех вопросов, которые требовали значительного внимания аудитора, а также определение того, является ли каждый из этих вопросов ключевым вопросом аудита. Такие суждения аудитора, по всей вероятности, будут подтверждаться документацией по информационному взаимодействию аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и аудиторской документацией по каждому отдельному вопросу (см. пункт А39), а также некоторой иной аудиторской документацией по значимым вопросам, возникающим в ходе аудита (например, итоговым меморандумом). Однако настоящий стандарт не требует, чтобы аудитор документально оформлял

³³ МСА 260 (пересмотренный), пункт 21.

причину, по которой другие вопросы, доведенные до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, не являлись вопросами, которые требовали его значительного внимания.