

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 450

«ОЦЕНКА ИСКАЖЕНИЙ, ВЫЯВЛЕННЫХ В ХОДЕ АУДИТА»

Международный стандарт аудита (МСА) 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» 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 оценке влияния выявленных искажений на аудит и неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность. Обязанность аудитора установить при формулировании мнения по финансовой отчетности, была ли получена разумная уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, рассматривается в МСА 700. Предусмотренное МСА 700¹ аудиторское заключение должно учитывать оценку аудитором воздействия неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность в соответствии с настоящим стандартом. МСА 320² устанавливает обязанность аудитора применять концепцию существенности при планировании и проведении аудита финансовой отчетности.

Дата вступления в силу

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

Цель

3. Цель аудитора состоит в том, чтобы оценить:
 - (a) воздействие выявленных искажений на проводимый аудит;
 - (b) воздействие неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность.

Определения

4. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (a) 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 (см. пункт A1).

Если аудитор выражает мнение о том, отражает ли финансовая отчетность достоверно во всех существенных отношениях положение 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;
 - (b) неисправленные искажения – выявленные аудитором в ходе аудита искажения, которые не были исправлены.

Требования

¹ МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункты 10–11.

² МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита».

Накопление выявленных искажений

5. Искажения, выявленные в ходе аудита, за исключением тех, которые являются явно незначительными, должны быть накоплены аудитором (см. пункты А2–А6).

Анализ выявленных искажений в ходе проведения аудита

6. Аудитор должен определить, есть ли необходимость пересмотреть общую стратегию аудита и план аудита, если:
 - (а) характер выявленных искажений и обстоятельства их возникновения указывают на то, что могут существовать и другие искажения, которые в совокупности с искажениями, накопленными в ходе проводимого аудита, могут оказаться существенными (см. пункт А7);
 - (б) совокупность искажений, накопленных в ходе проводимого аудита, приближается к существенности, определенной в соответствии с МСА 320 (см. пункт А8).
7. Если по запросу аудитора руководство организации проанализировало вид операций, остатков по счетам или раскрытие информации и исправило обнаруженные искажения, аудитор должен выполнить дополнительные аудиторские процедуры с целью определить, не сохранились ли какие-либо искажения (см. пункт А9).

Информирование об искажениях и их исправление

8. Аудитор должен, за исключением случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом, своевременно проинформировать руководство соответствующего уровня обо всех искажениях, накопленных в ходе проводимого аудита³. Аудитор должен попросить руководство организации исправить эти искажения (см. пункты А7–А9).
9. Если руководство отказывается исправить все или некоторые искажения, о которых его проинформировал аудитор, то он должен понять причины, по которым руководство организации не исправляет искажения, и учесть это при оценке того, действительно ли финансовая отчетность в целом не содержит существенного искажения (см. пункт А13).

Оценка воздействия неисправленных искажений

10. Прежде чем приступить к оценке воздействия неисправленных искажений, аудитор должен сделать переоценку существенности, установленной в соответствии с МСА 320, чтобы подтвердить, сохраняет ли она свою актуальность в контексте фактических финансовых результатов организации (см. пункты А14–А15).
11. Аудитор должен определить, являются ли неисправленные искажения существенными как сами по себе, так и в совокупности с другими искажениями. При вынесении этого суждения аудитор должен рассмотреть следующие вопросы:
 - (а) размер и характер искажений как в отношении отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, так и в отношении финансовой отчетности в целом, а также специфические обстоятельства возникновения таких искажений (см. пункты А16–А22, А24–А25);
 - (б) воздействие неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам, на соответствующие виды операций, остатков по счетам или раскрытие информации и на финансовую отчетность в целом (см. пункт А23).

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

12. Аудитор должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, о неисправленных искажениях и воздействии, которое такие искажения сами по себе или в совокупности с другими искажениями могут оказать на мнение аудитора в аудиторском заключении, за исключением случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом.⁴ Сообщение аудитора должно описывать каждое существенное неисправленное искажение в отдельности. Аудитор должен предложить, чтобы неисправленные искажения были исправлены (см. пункты А26–А28).

³ МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 7.

⁴ См. сноску 3.

13. Аудитор должен также сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, о воздействии неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам, на соответствующие виды операций, остатков по счетам или раскрытие информации и на финансовую отчетность в целом.

Письменные заявления

14. Аудитор должен запросить письменное заявление руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, считают ли они воздействие неисправленных искажений как в отдельности, так и в совокупности несущественным для финансовой отчетности в целом. В это письменное заявление должен быть включен краткий перечень таких неисправленных искажений (см. пункт А29).

Документация

15. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию⁵ (см. пункт А30):
- (a) величину, ниже которой искажения будут оцениваться как явно малозначительные (см. пункт 5);
 - (b) все искажения, накопленные в ходе проводимого аудита, с указанием сведений о том, были ли они исправлены (см. пункты 5, 8 и 12);
 - (c) свой вывод о том, являются ли неисправленные искажения в отдельности или в совокупности существенными, и основания для такого вывода (см. пункт 11).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Определение искажения (см. пункт 4(a))

- А1. Искажения могут возникнуть в результате:
- (a) неточности при сборе или обработке данных, на основе которых готовится финансовая отчетность;
 - (b) пропуска суммы или раскрытия информации, включая неадекватное или неполное раскрытие информации и такое ее раскрытие, которое требуется согласно целям раскрытия информации, определенным концепцией подготовки финансовой отчетности, являющейся применимой;⁶
 - (c) ошибочного оценочного значения в результате упущения или явно неверного толкования фактов;
 - (d) суждений руководства в отношении оценочных значений, которые аудитор считает необоснованными, или выбора и применения учетной политики, которую аудитор считает ненадлежащей.
 - (e) несоответствующая классификация, группировка или разгруппировка информации;
 - (f) для финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления, отсутствие раскрытия информации, необходимой в финансовой отчетности для достижения достоверного представления о раскрытии информации, требуемого согласно концепции⁷.

Примеры искажений вследствие недобросовестных действий приводятся в МСА 240⁸.

Накопление выявленных искажений (см. пункт 5)

⁵ МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6.

⁶ Например, Международный стандарт финансовой отчетности 7 (IFRS) «Финансовые инструменты: раскрытие информации», пункт 42Н, устанавливает: «Организация должна раскрыть дополнительную информацию, которую она считает необходимой для достижения целей раскрытия информации, указанных в пункте...».

⁷ Например, МСФО может потребовать от организации обеспечить дополнительное раскрытие информации в дополнение к требованиям отдельных стандартов, которое необходимо пользователям для понимания влияния отдельных операций, других событий и условий на финансовое положение и результаты деятельности организации (Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», пункт 17)).

⁸ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности», пункты А1–А6.

«Явно незначительные»

- А2. Пункт 5 настоящего МСА требует, чтобы аудитор накапливал искажения, выявленные в ходе аудита, за исключением тех, которые являются явно незначительными. «Явно незначительные» суммы не означает «несущественные». Явно незначительные суммы имеют совершенно другой (меньший) порядок величины или совершенно отличаются по характеру от тех, которые рассматриваются как существенные и будут являться такими искажениями, которые однозначно не будут иметь последствий, независимо от того, взяты ли они в отдельности или в совокупности и с применением каких именно критериев размера, характера или обстоятельств возникновения они оценены. При наличии какой-либо неопределенности относительно того, является ли одна или несколько статей явно незначительными, такая статья расценивается как не являющаяся явно незначительной.

Искажения в отдельной отчетности

- А3. Аудитор может установить величину, ниже которой искажения считаются явно незначительными и не должны накапливаться, потому что аудитор полагает, что накопление таких незначительных сумм явно не окажет существенного воздействия на финансовую отчетность. Однако искажения в суммах, которые превышают определенную сумму, накапливаются, как требуется согласно пункту 5 настоящего стандарта. Кроме того, искажения сумм могут не быть явно незначительными, если они оценены с учетом их характера или обстоятельств, а если нет, они накапливаются согласно требованиям пункта 5 настоящего стандарта.

Искажения в раскрытии информации

- А4. Искажения в раскрытии информации, которые могут быть явно незначительными как в отдельности, так и в совокупности, в случае оценки их по критериям размера, характера и обстоятельств возникновения. Искажения в раскрытии информации, которые не являются явно незначительными, могут быть накоплены для того, чтобы помочь аудитору оценить влияние таких искажений на соответствующее раскрытие информации в финансовой отчетности в целом. В пункте А17 настоящего стандарта приведены примеры, когда искажения раскрытия информации качественного характера могут быть существенными.

Накопление искажений

- А5. Искажения различного характера или возникшие по различным обстоятельствам, накопленные так, как описано в пунктах А3–А4, не могут быть суммированы так, как это допускается в случае искажения сумм. Тем не менее от аудитора требуется согласно пункту 11 настоящего стандарта оценить эти искажения индивидуально и в совокупности (например, вместе с другими искажениями) для определения того, являются ли они существенными.
- А6. Для оказания помощи аудитору в оценке воздействия искажений, накопленных в ходе проводимого аудита, и в информировании руководства организации и лиц, отвечающих за корпоративное управление, может оказаться целесообразно провести разграничение между фактическими искажениями, оценочными искажениями и прогнозными искажениями:
- фактические искажения – это искажения, в отношении которых нет никаких сомнений;
 - оценочные искажения – это расхождения вследствие суждений руководства организации, включая такие, которые касаются признания, оценки, представления и раскрытия в финансовой отчетности или выбора и применения учетной политики, которую аудитор считает необоснованной или ненадлежащей;
 - прогнозные искажения – это наилучшая оценка аудитором искажений в генеральной совокупности, включая распространение искажений, выявленных в аудиторской выборке, на всю генеральную совокупность, к которой принадлежат эти элементы выборки. Рекомендации по определению прогнозных искажений и оценке соответствующих результатов приводятся в МСА 530⁹.

Анализ выявленных искажений в ходе проведения аудита (см. пункты 6–7)

- А7. Искажение может быть не единственным. Доказательства возможного наличия других искажений включают, например, ситуацию, когда аудитор устанавливает, что искажение появилось вследствие сбоя в системе внутреннего контроля или вследствие ненадлежащих допущений или методов оценки, широко применяемых в организации.
- А8. Если совокупность искажений, накопленных в ходе аудита, приближается к существенности, определенной в соответствии с МСА 320, то может существовать превышающий приемлемо низкий

⁹ МСА 530 «Аудиторская выборка», пункты 14–15.

уровень риск того, что возможные необнаруженные искажения, взятые в совокупности с искажениями, накопленными в ходе аудита, могут превысить существенность. Необнаруженные искажения могут существовать вследствие риска выборки и риска, не связанного с выборкой.¹⁰

- A9. Аудитор может попросить руководство организации проанализировать виды операций, остатки по счетам или раскрытие информации для того, чтобы добиться понимания руководством причин искажения, выявленного аудитором, выполнения процедур для определения суммы фактического искажения в соответствующем виде операций, остатков по счетам или раскрытии информации и проведения надлежащих корректировок финансовой отчетности. Такой запрос может быть сделан, например, на основании распространения искажений, выявленных по аудиторской выборке, на всю генеральную совокупность, к которой они относятся.

Информирование об искажениях и их исправление (см. пункты 8–9)

- A10. Своевременное информирование руководства соответствующего уровня об искажениях имеет большое значение, так как это позволяет руководству организации оценить, являются ли рассматриваемые виды операций, остатки по счетам и раскрытие информации искаженными, проинформировать аудитора в случае несогласия с его мнением и принять необходимые меры. Обычно надлежащий уровень руководства – это уровень, обладающий ответственностью и полномочиями для оценки искажений и принятия необходимых мер.
- A11. В некоторых юрисдикциях закон или нормативный акт могут ограничивать информационное взаимодействие аудитора с руководством или иными лицами внутри организации по вопросу некоторых искажений. Законом или нормативным актом может быть, в частности, запрещено сообщать информацию или осуществлять какие-либо другие действия, которые могут помешать проведению расследования соответствующим уполномоченным органом по факту совершенного или предполагаемого незаконного действия, включая предупреждение организации, например, в случае, когда аудитор обязан сообщить о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов соответствующему уполномоченному органу согласно требованиям законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем. В таких обстоятельствах вопросы, рассматриваемые аудитором, могут вызвать затруднения и аудитор может счесть необходимым прибегнуть к услугам юриста.
- A12. Исправление руководством организации всех искажений, включая те, о которых сообщил аудитор, позволяет руководству поддерживать порядок в бухгалтерских регистрах и записях и снижает риски существенного искажения будущей финансовой отчетности вследствие накопительного эффекта несущественных неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам.
- A13. МСА 700 (пересмотренный) требует от аудитора оценить, подготовлена ли и представлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Эта оценка включает анализ качественных аспектов учетной практики организации, в том числе признаков возможной предвзятости в суждениях руководства¹¹, и может зависеть от понимания аудитором причин отказа руководства от внесения исправлений.

Оценка воздействия неисправленных искажений (см. пункты 10–11)

- A14. Определение аудитором существенности в соответствии с МСА 320 во многих случаях основано на расчетных финансовых результатах организации, потому что фактические финансовые результаты организации могут быть еще неизвестны. Таким образом, прежде чем приступить к оценке воздействия неисправленных искажений, аудитору может потребоваться пересмотреть существенность, определенную в соответствии с МСА 320, на основе фактических финансовых результатов.
- A15. В соответствии с МСА 320 по мере проведения аудита аудитор должен пересматривать существенность по финансовой отчетности в целом и, если это применимо, для отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации в случаях, когда ему в ходе выполнения аудита становится известно об информации, которая, если бы она была ему известна изначально, заставила бы его установить другую величину (величины)¹². Таким образом, любой существенный пересмотр, вероятно, следует выполнить до проведения оценки аудитором воздействия неисправленных искажений. Однако если переоценка аудитором существенности, установленной в соответствии с МСА 320 (см. пункт 10), дает более низкую величину (величины), то пересматривается также существенность для выполнения аудиторских процедур

¹⁰ МСА 530, пункт 5, (с)–(d).

¹¹ МСА 700 (пересмотренный), пункт 12.

¹² МСА 320, пункт 12.

и приемлемость характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур, необходимых для сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых будет основываться аудиторское мнение.

- A16. Каждое искажение рассматривается отдельно, чтобы оценить его воздействие на соответствующие виды операций, остатки по счетам или раскрытие информации, в том числе, чтобы определить, не превышена ли существенность для отдельного вида операций, остатков по счетам или раскрытия информации, если такие имеются.
- A17. Кроме того, рассматривается оценка влияния каждого отдельного искажения раскрываемой информации качественного характера на соответствующее раскрытие информации, а также оценка общего влияния на финансовую отчетность в целом. Определение того, является ли искажение раскрытия информации качественного характера существенным в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности и конкретных обстоятельств организации, является вопросом, который требует применения профессионального суждения. Примеры, когда такие искажения могут быть существенными, включают:
- неточное или неполное описание информации о целях, политике и процессах управления капиталом организаций, осуществляющих страховую или банковскую деятельность;
 - пропуск информации о событиях или обстоятельствах, которые могли привести к убыткам от обесценения (например, значительное долгосрочное снижение спроса на металл или товар) в организациях, осуществляющих добычу полезных ископаемых;
 - некорректное описание учетной политики, относящейся к существенным статьям отчета о финансовом положении, отчета о совокупном доходе, отчета об изменении в капитале, отчета о движении денежных средств;
 - неадекватное описание чувствительности к обменным курсам в организации, осуществляющей международную торговую деятельность.
- A18. При решении вопроса о том, являются ли неисправленные искажения существенными по своему характеру, как рассматривается в пункте 11 настоящего стандарта, аудитор определяет неисправленные искажения по суммам и раскрытию информации. Такие искажения могут быть сочтены существенными или в отдельности, или в совокупности с другими искажениями. Например, в зависимости от искажений, выявленных в раскрытии информации, аудитор может счесть:
- (a) выявленные ошибки систематическими или всеобъемлющими;
 - (b) ряд выявленных искажений, относящихся к одному вопросу, рассматриваемых в совокупности, способным повлиять на понимание этого вопроса пользователями.

Соображения в отношении накопления искажений также помогают при оценке финансовой отчетности в соответствии с пунктом 13 (d) МСА 700 (пересмотренного), который требует от аудитора оценить, не является ли представление финансовой отчетности в целом неверным вследствие включения информации, которая несущественна или затрудняет надлежащее понимание раскрытых вопросов.

- A19. Если отдельное искажение оценивается как существенное, вероятность того, что оно может компенсироваться другими искажениями, невелика. Например, если выручка существенно завышена, то финансовая отчетность в целом будет существенно искажена, даже если влияние этого искажения на прибыль полностью компенсируется эквивалентным завышением расходов. Взаимозачет искажений может носить надлежащий характер в рамках одного остатка по счету или вида операций, однако необходимо проанализировать риск возможного существования необнаруженных искажений еще до принятия решения о целесообразности провести взаимозачет даже несущественных искажений¹³.
- A20. Определение того, является ли существенным искажение в классификации, предполагает оценку качественных показателей, таких как влияние искажения в классификации на долговые или другие договорные обязательства, воздействие на отдельные статьи или промежуточные итоги либо на ключевые коэффициенты. Могут сложиться обстоятельства, при которых аудитор придет к выводу, что искажение в классификации несущественно для финансовой отчетности в целом, даже если оно может превысить уровень или уровни существенности, применяемые при оценке других искажений. Например, неверная классификация между статьями отчета о финансовом положении может считаться несущественной для финансовой отчетности в целом, если ее величина невелика по сравнению с размером соответствующих статей отчета о финансовом положении и при этом неверная классификация не затрагивает отчет о прибылях и убытках или какие бы то ни было ключевые коэффициенты.

¹³ Выявление целого ряда несущественных искажений в рамках одного остатка по счету или вида операций может потребовать от аудитора переоценить риск существенного искажения по такому счету или виду операций.

A21. Обстоятельства, относящиеся к некоторым искажениям, могут заставить аудитора оценить их как существенные, каждое в отдельности или в совокупности с другими искажениями, накопленными в ходе проводимого аудита, даже если они ниже существенности, установленной для финансовой отчетности в целом. Обстоятельства, которые могут воздействовать на оценку, включают степень, до которой соответствующее искажение:

- воздействует на соблюдение нормативных актов;
- затрагивает долговые ограничения или другие установленные договором требования;
- имеет отношение к неверному выбору или применению учетной политики, что оказывает несущественное влияние на финансовую отчетность за текущий период, но, вероятно, окажет существенное влияние на финансовую отчетность за будущие периоды;
- маскирует изменение в прибыли или иные тенденции, особенно в отношении общеэкономических и отраслевых условий;
- затрагивает коэффициенты, применяемые для оценки финансового положения, результатов деятельности или денежных потоков организации;
- затрагивает сегментную информацию, представленную в финансовой отчетности (например, значимость вопроса для сегмента или другой части бизнеса организации, которые играют значимую роль в деятельности или прибыльности организации);
- приводит к повышению вознаграждения руководству организации, например обеспечивая удовлетворение условий для получения премии или иного поощрения;
- является значительным с точки зрения понимания аудитором ранее предоставленной пользователям информации, например, в отношении прогноза прибыли;
- относится к вопросам, затрагивающим конкретных лиц (например, связаны ли сторонние участники сделки с членами руководства организации);
- является пропуском информации, представление которой специально не требуется соответствующей применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, но которая, по мнению аудитора, является важной для понимания пользователями финансового положения, финансовых результатов или денежных потоков организации;
- затрагивает прочую информацию, которая будет представлена в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность (например, информацию, которая будет включена в «Обсуждение и анализ руководством организации» или «Операционный и финансовый обзор»), и которая, как этого можно было бы обоснованно ожидать, может повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности. МСА 720 (пересмотренный)¹⁴ регламентирует обязанности аудитора в отношении прочей информации.

эти обстоятельства приведены в качестве примеров, не все они встречаются при проведении аудита, а их список не является исчерпывающим. Наличие любого обстоятельства, сходного с приведенными выше, не обязательно приводит к выводу о том, что искажение является существенным.

A22. МСА 240¹⁵ поясняет, как необходимо рассматривать последствия искажения, которое является или может являться результатом недобросовестных действий, по отношению к другим аспектам проводимого аудита, даже если размер такого искажения несущественен для финансовой отчетности. В зависимости от обстоятельств искажения в раскрытии информации, которые могут свидетельствовать о недобросовестных действиях, например, могут возникать:

- в связи с раскрытием информации, вводящей в заблуждение, которое возникает вследствие предвзятости суждений руководства;
- обширным дублирующим или малоинформативным раскрытием информации, которое приводит к затруднению правильного понимания вопросов в финансовой отчетности.

При рассмотрении влияния искажений на виды операций, остатки по счетам и раскрытие информации аудитор применяет профессиональный скептицизм в соответствии с МСА 200¹⁶.

¹⁴ МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».

¹⁵ МСА 240, пункт 35.

¹⁶ МСА 200, пункт 15.

- A23. Накопленный эффект несущественных неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам, может иметь существенное влияние на финансовую отчетность текущего периода. Существуют различные приемлемые подходы, которые аудитор может применить к оценке воздействия таких неисправленных искажений на финансовую отчетность за текущий период. Применение одного и того же подхода позволяет добиться согласованности оценок от периода к периоду.

Особенности организаций государственного сектора

- A24. При проведении аудита организации государственного сектора оценка того, является ли искажение существенным, может также зависеть от установленной законодательными, нормативными или иными актами обязанности аудитора представить заключения по определенным вопросам, включая, например, недобросовестные действия.
- A25. Кроме того, такие вопросы, как общественный интерес, подотчетность, неподкупность и в особенности обеспечение эффективного законодательного надзора, могут воздействовать на оценку того, является ли та или иная статья существенной в силу своего характера. Это особенно верно для статей, которые связаны с соблюдением требований законодательства, нормативных актов или иных источников права.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт 12)

- A26. Если неисправленные искажения доведены до лица (лиц) с обязанностями руководства, а это лицо (лица) также осуществляет функции корпоративного управления, тогда эти же самые вопросы должны быть вновь доведены до того же лица (тех же лиц), но теперь уже в качестве лица (лиц), отвечающих за корпоративное управление. Аудитор должен, однако, убедиться в том, что информационное взаимодействие с лицом (лицами) с обязанностями руководства приводит к надлежащему информированию всех лиц, которых в иных обстоятельствах аудитор должен был бы проинформировать как лиц, отвечающих за корпоративное управление¹⁷.
- A27. При наличии большого количества отдельных несущественных неисправленных искажений аудитор может предоставить информацию о количестве и суммарном денежном выражении неисправленных искажений, а не о подробностях каждого отдельного неисправленного искажения.
- A28. МСА 260 (пересмотренный)¹⁸ требует от аудитора обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление, запрашиваемые аудитором письменные заявления (см. пункт 14). Аудитор может обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление, причины или последствия неисправления искажений с учетом их размера и характера, оцениваемых с учетом соответствующих обстоятельств, а также их возможное воздействие на будущую финансовую отчетность.

Письменные заявления (см. пункт 14)

- A29. Поскольку подготовка финансовой отчетности требует, чтобы руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, вносили корректировки в финансовую отчетность, чтобы исправить существенные искажения, аудитор обязан попросить их предоставить письменное заявление о неисправленных искажениях. В некоторых обстоятельствах руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, могут считать, что некоторые неисправленные искажения не являются искажениями. По этой причине они могут пожелать добавить к своим письменным заявлениям формулировки, подобные следующей: «Мы не согласны с тем, что статьи ... и ... составляют искажения, потому что [описание причин]». Получение такого заявления, однако, не освобождает аудитора от обязанности сформулировать заключение о воздействии неисправленных искажений.

Документация (см. пункт 15)

- A30. Аудиторская документация о неисправленных искажениях может включать:
- (a) анализ совокупного воздействия неисправленных искажений;
 - (b) оценку того, был ли превышен уровень или уровни существенности в отношении определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, если такие имеются;
 - (c) оценку воздействия неисправленных искажений на ключевые коэффициенты или тенденции и на соблюдение требований законодательства, регулирующих органов и договорных обязательств (например, долговых ограничений).

¹⁷ МСА 260 (пересмотренный), пункт 13.

¹⁸ МСА 260 (пересмотренный), пункт 16(c)(ii).