

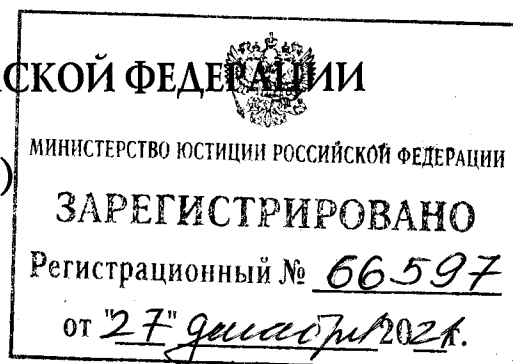


МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
(МИНФИН РОССИИ)

ПРИКАЗ

09.11.2021

Москва



№ 172н

**О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений приказа Министерства финансов Российской Федерации от 9 января 2019 г. № 2н**

В соответствии с пунктом 9 Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 11 июня 2015 г. № 576 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2015, № 25, ст. 3659; 2021, № 3, ст. 556), п р и к а з ы в а ю:

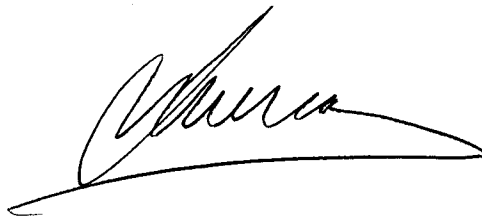
1. Ввести в действие на территории Российской Федерации:
  - 1) Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» (приложение № 1);
  - 2) Международный стандарт аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» (приложение № 2).
2. Установить, что международные стандарты аудита, указанные в пункте 1 настоящего приказа:

вступают в силу на территории Российской Федерации со дня их официального опубликования;

применяются начиная с 1 января 2022 г.

3. С 1 января 2022 г. признать утратившими силу подпункты 30 и 31 пункта 1 приказа Министерства финансов Российской Федерации от 9 января 2019 г. № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 31 января 2019 г., регистрационный № 53639) с изменениями, внесенными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 2020 г. № 335н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 4 февраля 2021 г., регистрационный № 62391).

Министр



А.Г. Силуанов

## МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 700 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ) «ФОРМИРОВАНИЕ МНЕНИЯ И СОСТАВЛЕНИЕ ЗАКЛЮЧЕНИЯ О ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Международный стандарт аудита (МСА) 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

### Введение

#### Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по формированию мнения о финансовой отчетности. Кроме того, в нем описываются форма и содержание аудиторского заключения, выпущенного в результате аудита финансовой отчетности.
2. МСА 701<sup>1</sup> устанавливает ответственность аудитора за информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении. Вопрос о том, как влияет выражение аудитором модифицированного мнения или включение в аудиторское заключение разделов «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» на форму и содержание аудиторского заключения, рассматривается в МСА 705 (пересмотренном)<sup>2</sup> и МСА 706 (пересмотренном)<sup>3</sup>. Некоторые другие МСА также содержат требования, применимые к составлению и выпуску аудиторского заключения.
3. Настоящий стандарт применяется к аудиту полного комплекта финансовой отчетности общего назначения и изложен в этом контексте. Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения, рассматриваются в МСА 800 (пересмотренном)<sup>4</sup>. Особенности аудита отдельного отчета финансовой отчетности или отдельного элемента, группы статей или статьи финансового отчета рассматриваются в МСА 805 (пересмотренном)<sup>5</sup>. Настоящий стандарт также применим к аудиту, который проводится на основании МСА 800 (пересмотренного) или МСА 805 (пересмотренного).
4. Требования настоящего стандарта направлены на достижение надлежащего баланса между необходимостью обеспечения последовательности и сопоставимости аудиторских заключений во всем мире и необходимостью повышения ценности аудиторских заключений путем представления в аудиторском заключении более актуальной для пользователей информации. Настоящий стандарт направлен на соблюдение принципа последовательности в аудиторском заключении, но при этом признает необходимость обеспечения гибкости, позволяющей учитывать конкретные обстоятельства отдельных юрисдикций. Соблюдение последовательности в формулировках аудиторского заключения при проведении аудита в соответствии с Международными стандартами аудита повышает доверие к нему на мировом рынке, упрощая идентификацию тех аудиторских заданий, которые выполнялись в соответствии с признанными в мире стандартами. Кроме того, принцип последовательности способствует лучшему пониманию пользователями аудиторских заключений и выявлению необычных обстоятельств в случае их возникновения.

<sup>1</sup> МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

<sup>2</sup> МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

<sup>3</sup> МСА 706 (пересмотренный) «Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении».

<sup>4</sup> МСА 800 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения».

<sup>5</sup> МСА 805 (пересмотренный) «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности».

**Дата вступления в силу**

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

**Цели**

6. Цели аудитора состоят в том, чтобы:
- (a) сформировать мнение о финансовой отчетности на основании оценки выводов, сделанных исходя из полученных аудиторских доказательств;
  - (b) четко выразить данное мнение в форме письменного заключения.

**Определения**

7. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (a) финансовая отчетность общего назначения – финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией общего назначения;
  - (b) концепция общего назначения – концепция подготовки финансовой отчетности, разработанная с целью удовлетворения общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей. Концепция подготовки финансовой отчетности может быть представлена в виде концепции достоверного представления или концепции соответствия.

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

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

Термин «концепция соответствия» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, но не содержит утверждений, изложенных в пунктах (i) или (ii).<sup>6</sup>

- (c) немодифицированное мнение – выраженное аудитором мнение, в котором сделан вывод о том, что финансовая отчетность во всех существенных отношениях подготовлена в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.<sup>7</sup>
8. Термин «финансовая отчетность» в настоящем стандарте означает «полный комплект финансовой отчетности общего назначения с соответствующими примечаниями.»<sup>8</sup> Форма и содержание финансовой отчетности, а также состав полного комплекта финансовой отчетности определяются требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Соответствующие примечания обычно содержат краткий обзор основных положений учетной политики и прочую пояснительную информацию.
9. Ссылка на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) в настоящем стандарте означает Международные стандарты финансовой отчетности, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности, а ссылка на Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора означает Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора (МСФООС), выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности для организаций общественного сектора.

<sup>6</sup> МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 13(a).

<sup>7</sup> В пунктах 25–26 рассматриваются формулировки, используемые для выражения мнения в случаях применения концепции достоверного представления и концепции соответствия.

<sup>8</sup> МСА 200, пункт 13(f), устанавливает состав финансовой отчетности.

## Требования

### Формирование мнения о финансовой отчетности

10. Аудитор должен сформировать мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности<sup>9,10</sup>.
11. Для того чтобы сформировать данное мнение, аудитор должен сделать вывод о том, получена ли в ходе аудита разумная уверенность, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок. При этом следует принять во внимание:
  - (a) выводы аудитора о том, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства в соответствии с МСА 330<sup>11</sup>;
  - (b) выводы аудитора о том, являются ли неисправленные искажения, взятые в отдельности или в совокупности, существенными в соответствии с МСА 450<sup>12</sup>;
  - (c) результаты оценки, которые требуются в соответствии с пунктами 12–15.
12. Аудитор должен оценить, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. При проведении оценки аудитором должны быть рассмотрены качественные аспекты учетной практики организации, включая признаки возможной предвзятости суждений руководства (см. пункты А1–А3).
13. Аудитор должен, в частности, с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности оценить следующее:
  - (a) должным ли образом раскрыты в финансовой отчетности выбранные и применяемые основные положения учетной политики. При осуществлении этой оценки аудитор должен рассмотреть соответствие учетной политики характеру организации и то, ясно ли она подготовлена (см. пункт А4):
  - (b) соответствуют ли выбранные и применяемые положения учетной политики применимой концепции подготовки финансовой отчетности и являются ли они надлежащими;
  - (c) являются ли оценочные значения и соответствующие раскрытия информации, сделанные руководством, обоснованными;
  - (d) является ли информация, представленная в финансовой отчетности, уместной, надежной, сопоставимой и понятной. При осуществлении такой оценки аудитор должен учесть:
    - включена ли информация, которая должна быть включена, а также то, надлежащим ли образом эта информация классифицирована, сгруппирована или разгруппирована и охарактеризована;
    - не подорвано ли общее представление финансовой отчетности включением информации, которая является несоответствующей или делает неочевидным надлежащее понимание раскрытых вопросов (см. пункт А5);
  - (e) обеспечивает ли финансовая отчетность надлежащее раскрытие информации, которое позволит предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности (см. пункт А6);
  - (f) используется ли в финансовой отчетности надлежащая терминология, включая наименование каждого отчета в составе финансовой отчетности.
14. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, то оценка, требуемая в соответствии с пунктами 12–13, должна также включать оценку того, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление. Оценка аудитором того, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление, должна включать рассмотрение (см. пункты А7–А9):

<sup>9</sup> МСА 200, пункт 11.

<sup>10</sup> В пунктах 25–26 рассматриваются формулировки, используемые для выражения мнения в случаях применения концепции достоверного представления и концепции соответствия.

<sup>11</sup> МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», пункт 26.

<sup>12</sup> МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», пункт 11.

- (a) общего представления финансовой отчетности, ее структуры и содержания;
  - (b) того, представляет ли финансовая отчетность с соответствующими примечаниями лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.
15. Аудитор должен оценить, содержит ли финансовая отчетность надлежащую ссылку на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности или ее описание (см. пункты А10–А15).

#### **Форма аудиторского мнения**

16. Аудитор должен выразить немодифицированное мнение, если он приходит к выводу о том, что финансовая отчетность во всех существенных отношениях подготовлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
17. Если аудитор:
- (a) На основании полученных аудиторских доказательств делает вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения, или;
  - (b) Не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений,
- он должен модифицировать мнение в аудиторском заключении в соответствии с положениями МСА 705 (пересмотренного).
18. Если финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с требованиями концепции достоверного представления, не обеспечивает достоверного представления, то аудитор должен обсудить это обстоятельство с руководством и в зависимости от требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности и от того, как будет решен данный вопрос, определить, есть ли необходимость модифицировать мнение в аудиторском заключении в соответствии с МСА 705 (пересмотренным) (см. пункт А16).
19. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией соответствия, от аудитора не требуется выполнять оценку того, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление. Однако, в крайне редких случаях, если аудитор делает вывод о том, что такая финансовая отчетность вводит в заблуждение, он должен обсудить это обстоятельство с руководством и в зависимости от того, как будет решен этот вопрос, определить, нужно ли сообщать эту информацию в аудиторском заключении и, если нужно, каким образом (см. пункт А17).

#### **Аудиторское заключение**

20. Аудиторское заключение должно быть в письменной форме (см. пункты А18–А19).

*Аудиторское заключение по результатам аудита, проведенного в соответствии с Международными стандартами аудита*

#### **Заголовок**

21. Аудиторское заключение должно иметь заголовок, четко указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора (см. пункт А20).

#### **Адресат**

22. Адресат аудиторского заключения должен быть обозначен надлежащим образом в соответствии с условиями аудиторского задания (см. пункт А21).

#### **Мнение аудитора**

23. Первый раздел аудиторского заключения должен включать мнение аудитора и иметь заголовок «Мнение».
24. В разделе «Мнение» аудиторского заключения также необходимо:
- (a) указать организацию, в отношении финансовой отчетности которой проведен аудит;
  - (b) указать на факт проведения аудита данной финансовой отчетности;
  - (c) указать название каждого отчета, который входит в состав финансовой отчетности;
  - (d) дать ссылку на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики;

- (е) указать дату или период, охваченный каждым финансовым отчетом, входящим в состав финансовой отчетности (см. пункты А22–А23).
25. При выражении немодифицированного мнения о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления, мнение аудитора, если иное не предусмотрено законом или нормативным актом, должно содержать одну из следующих формулировок, которые рассматриваются как равноценные:
- (а) по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или;
- (б) по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность дает правдивое и достоверное представление о [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] (см. пункты А24–А31).
26. При выражении немодифицированного мнения о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией соответствия, мнение аудитора должно указывать на то, что прилагаемая финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] (см. пункты А26–А31).
27. Если применимой концепций подготовки финансовой отчетности являются не МСФО, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности, или не Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности для организаций общественного сектора, то мнение аудитора должно содержать указание на юрисдикцию, в которой принята соответствующая концепция подготовки финансовой отчетности.

#### Основание для выражения мнения

28. Аудиторское заключение должно включать раздел с заголовком «Основание для выражения мнения», следующий непосредственно за разделом «Мнение» (см. пункт А32), а также:
- (а) содержать заявление о том, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита (см. пункт А33);
- (б) содержать ссылку на раздел аудиторского заключения, описывающий обязанности аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита;
- (с) включать заявление о том, что аудитор независим по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнил прочие этические обязанности аудитора в соответствии с данными требованиями. Это заявление должно указывать на юрисдикцию, в которой приняты соответствующие этические требования, или содержать ссылку на *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров* Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (*Кодекс СМСЭБ*) (см. пункты А34–А39);
- (д) содержать заявление о том, считает ли аудитор, что полученные им аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения мнения аудитора.

#### Непрерывность деятельности

29. Во всех применимых случаях аудитор должен предоставлять заключение в соответствии с МСА 570 (пересмотренным)<sup>13</sup>.

#### Ключевые вопросы аудита

30. В случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, аудитор должен в аудиторском заключении сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701. В случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения иных общественно значимых организаций, указанных в части 1 статьи 5.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (за исключением организаций, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых включается в проспект ценных бумаг),

<sup>13</sup> МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности», пункты 21–23.

аудитор также должен в аудиторском заключении сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701.<sup>14</sup>

31. Если от аудитора иным образом, например в соответствии с законом или нормативным актом, требуется или аудитор решает сообщить информацию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении, он должен сделать это в соответствии с МСА 701 (см. пункты А40–А42).

#### Прочая информация

32. Во всех применимых случаях аудитор должен предоставлять заключение в соответствии с МСА 720 (пересмотренным)<sup>15</sup>.

#### Ответственность за финансовую отчетность

33. Аудиторское заключение должно включать раздел, озаглавленный «Ответственность руководства за финансовую отчетность». В аудиторском заключении должен быть использован термин, согласно правовому регулированию конкретной юрисдикции, а использование термина «руководство» не является обязательным. В некоторых юрисдикциях может быть приведено указание на лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункт А44).
34. В этом разделе аудиторского заключения должна быть описана ответственность руководства за следующее (см. пункты А45–А48):
- (a) за подготовку данной финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности и за систему внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
  - (b) за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность<sup>16</sup> и уместности применения допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, а также надлежащего характера раскрытия, если применимо, сведений, относящихся к непрерывности деятельности. Разъяснение ответственности руководства за выполнение этой оценки должно включать описание того, в каких случаях применение допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, уместно (см. пункт А48).
35. В этом разделе аудиторского заключения также должны быть указаны лица, ответственные за осуществление надзора за процессом составления финансовой отчетности, если лица, ответственные за выполнение такого надзора, отличны от лиц, выполняющих обязанности, описанные в пункте 34 выше. В этом случае в заголовке данного раздела должно быть также сделано указание на «лиц, отвечающих за корпоративное управление» или использован термин, применимый в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции (см. пункт А49).
36. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, описание ответственности руководства за подготовку финансовой отчетности в аудиторском заключении должно содержать указание на «подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности» или «подготовку финансовой отчетности, дающей правдивое и достоверное представление», в зависимости от обстоятельств.

#### Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

37. Аудиторское заключение должно включать раздел, озаглавленный «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности».
38. Этот раздел аудиторского заключения должен содержать заявления о том, что (см. пункт А50):
- (a) цель аудитора состоит в том, чтобы:
    - (i) получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
    - (ii) выпустить аудиторское заключение, включающее аудиторское мнение (см. пункт А51);

<sup>14</sup> Данное предложение введено в Российской Федерации.

<sup>15</sup> МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».

<sup>16</sup> МСА 570 (пересмотренный), пункт 2.



- (b) разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда может выявить имеющееся существенное искажение;
- (c) искажения могут возникать в результате недобросовестных действий или ошибок, в связи с этим аудитор должен:
  - (i) либо пояснять, что они считаются существенными, если можно достаточно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе этой финансовой отчетности<sup>17</sup>;
  - (ii) либо предоставить определение или описание существенности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (см. пункт А53).

39. Раздел аудиторского заключения «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» должен также (см. пункт А50):

- (a) содержать заявление о том, что в рамках аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, аудитор применяет профессиональное суждение и сохраняет профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита;
- (b) включать описание аудита с указанием того, что аудитор несет ответственность за следующее:
  - (i) выявление и оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разработку и проведение аудиторских процедур в ответ на эти риски; получение аудиторских доказательств, являющихся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения аудиторского мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;
  - (ii) получение понимания системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации. В тех случаях, когда аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности, он должен исключить фразу о том, что рассмотрение аудитором системы внутреннего контроля выполнялось не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации;
  - (iii) оценку надлежащего характера применяемой учетной политики, а также обоснованности оценочных значений, рассчитанных руководством, и соответствующего раскрытия информации руководством;
  - (iv) вывод о правомерности применения руководством допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если аудитор пришел к выводу о наличии существенной неопределенности, он должен обратить внимание в аудиторском заключении на соответствующую раскрываемую в финансовой отчетности информацию или, если такого раскрытия информации недостаточно, модифицировать мнение. Выводы аудитора основываются на аудиторских доказательствах, полученных до даты аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
  - (v) если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, оценку общего представления финансовой отчетности, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено достоверное представление о них;

<sup>17</sup> МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», пункт 2.

- (c) если применяется МСА 600<sup>18</sup>, включать дополнительное описание ответственности аудитора для задания по аудиту группы с указанием того, что:
    - (i) аудитор несет ответственность за получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении финансовой информации об организациях или хозяйственной деятельности внутри группы для того, чтобы выразить мнение о финансовой отчетности группы;
    - (ii) аудитор несет ответственность за общее руководство заданием по аудиту группы, осуществление надзора за ходом аудита и его выполнение;
    - (iii) аудитор несет полную ответственность за аудиторское мнение.
40. Раздел «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» аудиторского заключения должен также (см. пункт А50):
- (a) указывать на то, что аудитор осуществляет информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита и о значимых вопросах, выявленных в ходе аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые аудитор выявляет в процессе аудита;
  - (b) при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, указывать на то, что аудитор предоставляет лицам, отвечающим за корпоративное управление, заявление о том, что он выполнял все соответствующие этические требования в отношении независимости и довел до их сведения информацию обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно считать оказывающими влияние на независимость аудитора, и, если необходимо, обо всех соответствующих мерах предосторожности;
  - (c) при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и других организаций, в отношении которых в соответствии с МСА 701 сообщается информация о ключевых вопросах аудита, указывать на то, что из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор выбирает вопросы, являющиеся наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, представляющие собой ключевые вопросы аудита. Аудитор раскрывает эти вопросы в аудиторском заключении, кроме случаев, когда публичное раскрытие информации об этих вопросах запрещено законом или нормативным актом или когда, в крайне редких случаях, аудитор приходит к выводу о том, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в аудиторском заключении, так как можно с достаточным основанием предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения (см. пункт А53).

#### Место отражения описания ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности

41. Описание ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности, требуемое согласно пунктам 39–40, должно быть включено (см. пункт А54):
- (a) в текст аудиторского заключения;
  - (b) в приложение к аудиторскому заключению, причем в этом случае аудиторское заключение должно включать ссылку на расположение этого приложения, или (см. пункты А55–А57);
  - (c) путем размещения в аудиторском заключении специальной ссылки на расположение такого описания на сайте соответствующего уполномоченного органа в тех случаях, когда закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают аудитору сделать это (см. пункты А54, А56–А57).
42. Если аудитор делает ссылку на описание ответственности аудитора на сайте соответствующего уполномоченного органа, он должен установить, что такое описание отражает требования пунктов 39–40 настоящего стандарта и не противоречит им (см. пункт А56).

<sup>18</sup> МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

### Обязанности по составлению других отчетов

43. Если на аудитора возлагаются иные обязанности по составлению других отчетов в аудиторском заключении о финансовой отчетности, аудитор излагает эти обязанности по составлению других отчетов в дополнение к обязанностям аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита, эти обязанности по составлению других отчетов должны рассматриваться в отдельном разделе аудиторского заключения, озаглавленном «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» или имеющем иное название, соответствующее содержанию раздела, кроме случаев, когда эти обязанности по предоставлению заключений отражают те же темы, которые представлены в рамках обязанностей по составлению других отчетов в соответствии с Международными стандартами аудита, в этом случае обязанности по составлению других отчетов могут быть представлены в том же разделе, что и соответствующие элементы заключения, предусмотренные требованиями Международных стандартов аудита (см. пункты А58–А60).
44. Если обязанности по составлению других отчетов представлены в том же разделе, что и соответствующие элементы заключения, предусмотренные требованиями Международных стандартов аудита, в аудиторском заключении следует прямо отразить различие между такими обязанностями по составлению других отчетов и обязанностями по предоставлению заключения в соответствии с требованиями Международных стандартов аудита (см. пункт А60).
45. Если аудиторское заключение содержит отдельный раздел, в котором рассматриваются обязанности по составлению других отчетов, то требования пунктов 21–40 настоящего стандарта должны быть включены в раздел, озаглавленный «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности». Раздел «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» должен следовать за разделом «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» (см. пункт А60).

### Имя руководителя задания

46. Имя руководителя задания по аудиту должно быть указано в аудиторском заключении при проведении аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения о финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации может создать угрозу личной безопасности. В тех редких случаях, когда аудитор намерен не указывать имя руководителя задания в аудиторском заключении, он должен обсудить это намерение с лицами, отвечающими за корпоративное управление, чтобы довести до их сведения оценку вероятности существования значительной угрозы личной безопасности и серьезности этой угрозы (см. пункты А61–А63).

### Подпись аудитора

47. Аудиторское заключение должно быть подписано (см. пункты А64–А65).

### Адрес аудитора

48. В аудиторском заключении должно быть указано место нахождения аудитора в юрисдикции, где он осуществляет свою деятельность.

### Дата аудиторского заключения

49. Аудиторское заключение не должно быть датировано более ранним числом, чем дата получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых основано мнение аудитора о финансовой отчетности, включая доказательства того, что (см. пункты А66–А69):
  - (а) подготовлены все отчеты, составляющие финансовую отчетность с соответствующими примечаниями;
  - (б) лица, имеющие полномочия, подтвердили, что несут ответственность за данную финансовую отчетность.

### Аудиторское заключение, предусмотренное законом или нормативным актом

50. Если в соответствии с законом или нормативным актом конкретной юрисдикции аудитор должен использовать определенный порядок изложения или определенную формулировку аудиторского заключения, то такое заключение должно иметь ссылку на Международные стандарты аудита только в том случае, если оно включает как минимум каждый из следующих элементов (см. пункты А70–А71):
  - (а) заголовок;

- (b) адресат, как того требуют условия задания;
- (c) раздел «Мнение», в котором выражается мнение о финансовой отчетности и содержится указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, использованную для подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию, в которой принята соответствующая концепция подготовки финансовой отчетности, отличная от Международных стандартов финансовой отчетности или Международных стандартов финансовой отчетности для организаций государственного сектора (см. пункт 27);
- (d) указание на состав финансовой отчетности организации, прошедшей аудит;
- (e) заявление о независимости аудитора по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнении им прочих этических обязанностей в соответствии с данными требованиями. Это заявление должно указывать на юрисдикцию, в которой приняты соответствующие этические требования, или содержать ссылку на Кодекс СМСЭБ;
- (f) раздел, предусмотренный требованиями к составлению аудиторского заключения, изложенными в пункте 22 МСА 570 (пересмотренного), который не противоречит этим требованиям, если применимо;
- (g) раздел «Основание для выражения мнения с оговоркой (или отрицательного мнения)», предусмотренный требованиями к составлению аудиторского заключения, изложенными в пункте 23 МСА 570 (пересмотренного), который не противоречит этим требованиям, если применимо;
- (h) раздел, который содержит информацию в соответствии с требованиями МСА 701<sup>19</sup> или дополнительную информацию об аудите, предписанную законом или нормативным актом, и который отражает требования к составлению заключений, предусмотренные этим стандартом, и не противоречит данным требованиям, если применимо (см. пункты А72–А75);
- (i) раздел, который отражает требования к составлению заключений, предусмотренные пунктом 24 МСА 720 (пересмотренного), и который не противоречит этим требованиям, если применимо;
- (j) описание ответственности руководства за подготовку финансовой отчетности и определение лиц, ответственных за осуществление надзора за процессом составления финансовой отчетности, которое отражает требования пунктов 33–36 и не противоречит им;
- (k) ссылка на Международные стандарты аудита, закон или нормативный акт и на описание ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности, которое отражает требования пунктов 37–40 и не противоречит им (см. пункты А50–А53).
- (l) имя руководителя задания в случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации может создать угрозу личной безопасности;
- (m) подпись аудитора;
- (n) адрес аудитора;
- (o) дата аудиторского заключения.

***Аудиторское заключение по результатам аудита, проведенного в соответствии со стандартами аудита определенной юрисдикции и Международными стандартами аудита***

51. От аудитора может потребоваться проведение аудита в соответствии со стандартами аудита определенной юрисдикции («национальными стандартами аудита»), но в дополнение к ним при проведении аудита он может соблюдать и Международные стандарты аудита. В этом случае аудиторское заключение может содержать указание на Международные стандарты аудита в дополнение к национальным стандартам аудита, однако аудитор имеет право делать это только в следующих случаях (см. пункты А76–А77):

- (a) при отсутствии противоречия между требованиями национальных стандартов аудита и требованиями Международных стандартов аудита, наличие которого привело бы к тому, что аудитор (i) сформировал бы другое мнение или (ii) не включил бы раздел «Важные обстоятельства»

<sup>19</sup> МСА 701, пункты 11–16.

или раздел «Прочие сведения», которые в определенных обстоятельствах требуются в соответствии с Международными стандартами аудита;

- (b) если аудиторское заключение включает как минимум каждый из элементов, предусмотренных в пунктах 50(a)–(o), в тех случаях, когда аудитор использует порядок изложения или формулировки, предписанные национальными стандартами аудита. При этом ссылку на закон или нормативный акт в пункте 50(k) следует рассматривать как ссылку на национальные стандарты аудита. Поэтому в аудиторском заключении должны быть указаны эти национальные стандарты аудита.

52. Если аудиторское заключение содержит ссылку как на национальные стандарты аудита, так и на Международные стандарты аудита, в таком аудиторском заключении должна быть указана юрисдикция происхождения национальных стандартов аудита.

#### Дополнительная информация, представляемая с финансовой отчетностью (см. пункты А78–А84)

53. Если вместе с проаудированной финансовой отчетностью представлена дополнительная информация, которая не требуется применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, аудитор должен оценить, является ли, тем не менее, дополнительная информация, согласно профессиональному суждению аудитора, неотъемлемой частью финансовой отчетности в силу характера и формы представления данной дополнительной информации. В тех случаях, когда она является неотъемлемой частью финансовой отчетности, на эту дополнительную информацию должно распространяться аудиторское мнение.
54. Если дополнительная информация, представление которой не требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, не является неотъемлемой частью финансовой отчетности, аудитор должен оценить, представлена ли эта дополнительная информация таким образом, что она в достаточной степени явно отделима от проаудированной финансовой отчетности. Если такое представление отсутствует, аудитор должен обратиться к руководству с просьбой изменить способ представления непроаудированной дополнительной информации. Если руководство отказывается это сделать, аудитор должен указать непроаудированную дополнительную информацию и пояснить в аудиторском заключении, что аудит указанной дополнительной информации не проводился.

\*\*\*

### Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

#### Качественные аспекты учетной практики организации (см. пункт 12)

- A1. Руководство применяет суждения в отношении показателей, содержащихся в финансовой отчетности, и раскрытой в ней информации.
- A2. МСА 260 (пересмотренный)<sup>20</sup> рассматривает качественные аспекты учетной практики организации. В процессе рассмотрения качественных аспектов учетной практики организации аудитор может получить информацию о возможной предвзятости суждений руководства. Аудитор может прийти к выводу о том, что совокупное воздействие недостаточной объективности в сочетании с воздействием неисправленных искажений приводит к существенному искажению финансовой отчетности в целом. Признаки недостаточной объективности, которая может повлиять на оценку аудитором того, имеет ли место существенное искажение финансовой отчетности в целом, включают следующее:
- выборочная корректировка искажений, доведенных до сведения руководства в ходе аудита (например, корректировка искажений, которые приводят к увеличению отражаемых в финансовой отчетности показателей прибыли, но не искажений, которые приводят к их снижению);
  - возможная предвзятость руководства при расчете оценочных значений.
- A3. В МСА 540<sup>21</sup> рассматривается возможная предвзятость руководства при расчете оценочных значений. Признаки возможной предвзятости руководства не представляют собой искажений для целей формирования выводов об обоснованности отдельных оценочных значений. Тем не менее они могут оказать влияние на оценку аудитором того, отсутствует ли существенное искажение финансовой отчетности в целом.

<sup>20</sup> МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», Приложение 2.

<sup>21</sup> МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации», пункт 21.