

Утверждено
Решением Правления СРО ААС
от 22 июля 2022 года (протокол №576)

Рекомендовано
Решением Комитета СРО ААС по стандартизации
и методологии аудиторской деятельности
от 02 июля 2022 года (протокол №09)

Согласовано
Решением Комиссии по контролю деятельности
от 12 июля 2022 года (протокол №15-22)

**Дайджест материалов по применению
Международных стандартов аудита**
ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА
методические разъяснения для членов СРО ААС

Москва - 2022

Оглавление

1.	Вопросы составления аудиторского заключения.....	3
1.1.	Отражение в аудиторском заключении информации об иных существенных искажениях в бухгалтерской (финансовой) отчетности в случае формирования отрицательного мнения по какому-либо обстоятельству.	3
1.2.	Формулировки в аудиторском заключении, относящиеся к информации об обязанностях лица, отвечающего за корпоративное управление (ЛОКУ), и аудитора в случае, когда руководитель является единственным собственником (участником, учредителем) аудируемого лица. 4	
1.3.	Формирование мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности в случае отсутствия раскрываемой информации (пояснений), предусмотренной стандартами подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	5
2.	Взаимодействие с лицом, отвечающим за корпоративное управление (ЛОКУ).	6
2.1.	Обязательно ли в аудиторском заключении указывать позицию, должность или персональные данные руководства и лица, отвечающего за корпоративное управление (ЛОКУ)	6
2.2.	Определение ЛОКУ для целей осуществления информационного взаимодействия в случае, если аудируемым лицом является общество с ограниченной ответственностью (ООО), имеющее несколько собственников-физических лиц, каждый из которых относится к высшему руководству этого ООО.	6
3.	Принятие задания, выполнение задания.	7
3.1.	Действия аудитора в случае получения им информации о ликвидации проаудированного лица через 12 месяцев и позже после окончания проаудированного периода при условии, что до даты аудиторского заключения отсутствовали события или условия, в результате которых могли возникнуть значительные сомнения в способности проаудированного лица продолжать непрерывно свою деятельность.	7

1. Вопросы составления аудиторского заключения.

1.1. Отражение в аудиторском заключении информации об иных существенных искажениях в бухгалтерской (финансовой) отчетности в случае формирования отрицательного мнения по какому-либо обстоятельству.

Аудитор выразил отрицательное мнение в аудиторском заключении, например, в связи с несоблюдением принципа непрерывности деятельности аудируемым лицом, при этом присутствуют иные искажения, которые также могут быть основанием для модификации мнения, такие как нераскрытие или неполное раскрытие информации существенного характера в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности в случае, когда применимая концепция подготовки финансовой отчетности требует предоставления таких пояснений.

Международные стандарты аудита содержат однозначное требование по таким ситуациям. В пункте 27 Международного стандарта аудита 705 (пересмотренного) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», указано, что даже если аудитор выразил отрицательное мнение о финансовой отчетности, он должен раскрыть в разделе «Основание для выражения отрицательного мнения» обстоятельства, связанные с иными известными ему вопросами, которые могли бы потребовать выражения модифицированного мнения, а также соответствующие последствия.

В пункте A24 МСА 705 (пересмотренного) разъясняется, что отрицательное мнение, связанное с определенным обстоятельством, указанным в разделе «Основание для выражения отрицательного мнения», не дает оснований для невключения описания других выявленных вопросов, которые в ином случае потребовали бы выражения аудитором модифицированного мнения. В указанных случаях раскрытие таких других вопросов, о которых стало известно аудитору, может быть важным для пользователей финансовой отчетности.

Таким образом,

- в аудиторском заключении следует отражать дополнительно сведения о нераскрытии в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности определенной информации, требуемой применимыми положениями по бухгалтерскому учету, даже если сформировано отрицательное мнение в связи с несоблюдением принципа непрерывности деятельности аудируемого лица, если эта информация является существенной для понимания пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- такая информация о выявленных искажениях отражается в разделе «Основание для выражения мнения», а не в разделах «Прочие сведения» или «Важные обстоятельства». Такой дополнительный абзац может быть введен словами «Кроме того, в бухгалтерской (финансовой) отчетности ... (не раскрыты сведения, не представлена информация и т.п.)».

1.2. Формулировки в аудиторском заключении, относящиеся к информации об обязанностях лица, отвечающего за корпоративное управление (ЛОКУ), и аудитора в случае, когда руководитель является единственным собственником (участником, учредителем) аудируемого лица¹.

В пункте А49 Международного стандарта аудита (МСА) 700 (пересмотренного) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности») указано, что если некоторые (но не все) лица, участвующие в осуществлении надзора за составлением финансовой отчетности, также участвуют в подготовке финансовой отчетности, то описание, как того требует пункт 35 МСА 700 (пересмотренного), вероятно, необходимо будет изменить, чтобы надлежащим образом отразить конкретные обстоятельства организации. Когда за надзор над составлением финансовой отчетности и за подготовку финансовой отчетности отвечают одни и те же лица, ссылка на ответственность за надзор не требуется.

Пункт 35 МСА 700 (пересмотренного) имеет отсылочную норму к пункту 34 того же МСА, и предусматривает, что в разделе аудиторского заключения «Ответственность руководства за финансовую отчетность» 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 по подготовке финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией и оценке способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

Таким образом, в случае, когда руководитель аудируемого лица и его собственник являются одним и тем же лицом, международные стандарты аудита не требуют указывать лиц, ответственных за осуществление надзора за процессом составления финансовой отчетности.

Согласно пункту 40 (а) МСА 700 (пересмотренный) раздел «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» аудиторского заключения должен также 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.

В рассматриваемой ситуации руководитель является одновременно ЛОКУ. Обязанности аудитора по информационному взаимодействию с ЛОКУ не отменяются, поэтому в аудиторском заключении соответствующие положения, касающиеся ответственности аудитора, должны быть предусмотрены.

Следовательно, когда руководитель является одновременно ЛОКУ, соответствующий раздел аудиторского заключения «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» может быть изменен, чтобы учесть специфику информационного взаимодействия с руководством аудируемого лица.

¹ Рассматриваемая ситуация не предполагает, что существует иной орган (например, совет директоров), который в соответствии с уставными или иными документами наделен полномочиями по осуществлению надзора за составлением финансовой отчетности.

1.3. Формирование мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности в случае отсутствия раскрываемой информации (пояснений), предусмотренной стандартами подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Настоящее разъяснение предполагает, что стандарты подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности предусматривают раскрытие пояснительной информации.

При формировании мнения в аудиторском заключении аудитор руководствуется определением «всеобъемлющего характера» искажений, приведенного в пункте 5 (а) МСА 705 (пересмотренного) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»: «влияние, оказываемое на финансовую отчетность, считается всеобъемлющим, если, по мнению аудитора, оно:

- (i) не ограничивается отдельными элементами, счетами или статьями финансовой отчетности;
- (ii) затрагивает или может затрагивать существенную часть финансовой отчетности, если влияние ограничивается отдельными элементами, или
- (iii) имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями в плане раскрытия информации».

Оценка всеобъемлющего влияния осуществляется на основании профессионального суждения аудитора.

В ситуации, когда стандарты подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности предусматривает раскрытие пояснительной информации, а никакое раскрытие не приведено, такое отсутствие раскрываемой информации, вероятно, оказывает всеобъемлющее влияние на понимание аудируемой отчетности.

При этом, согласно пункту 8 МСА705 (пересмотренного) аудитор должен выразить отрицательное мнение в тех случаях, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными и всеобъемлющими для аудируемой отчетности.

Таким образом,

1. аудитор рассматривает отсутствие раскрытия пояснительной информации как значимый вопрос, выявленный в ходе аудита, следовательно, обязан отразить его и характер принятого решения о нем в рабочей документации, включая оценку его влияния на финансовую отчетность;
2. если в раскрываемой информации не приведена/отсутствует часть существенной информации, требуемая стандартами подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор делает вывод о том, носит ли такое искажение всеобъемлющий характер, и определяет вид модификации мнения в (мнение с оговоркой или отрицательное мнение) аудиторском заключении о такой отчетности;
3. если стандарты подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности предусматривает раскрытие поясняющей информации, а такие пояснения в

проаудированной отчетности не приведены, велика вероятность того, что отсутствие информации, требующей раскрытия, носит характер всеобъемлющего влияния, и поэтому требует выпуска аудиторского заключения, содержащего отрицательное мнение о такой проаудированной отчетности.

2. Взаимодействие с лицом, отвечающим за корпоративное управление (ЛОКУ).

2.1. Обязательно ли в аудиторском заключении указывать позицию, должность или персональные данные руководства и лица, отвечающего за корпоративное управление (ЛОКУ)

В пункте 10 Международного стандарта аудита (МСА) 260 (пересмотренного) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» приведено определение ЛОКУ и руководства аудируемых лиц.

Подробные инструкции по выявлению ЛОКУ приведены в Разъяснении практики применения законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность (ППЗ 12 - 2017) «Об определении лица, отвечающего за корпоративное управление, в ходе оказания аудиторских услуг», одобренном Советом по аудиторской деятельности 22 декабря 2017 г., протокол № 37².

Требования Международных стандартов аудита, в частности Международного стандарта аудита (МСА) 700 (пересмотренного) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» не предусматривают обязательной конкретизации (должностей, персональных данных) ни руководства, ни лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Поэтому в соответствующих разделах аудиторского заключения допустимо указывать обобщенно «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление».

При этом в случае, когда это возможно, рекомендуем конкретизировать орган управления, к которому относятся лица, отвечающие за корпоративное управление, без указания персональных данных этих лиц.

2.2. Определение ЛОКУ для целей осуществления информационного взаимодействия в случае, если аудируемым лицом является общество с ограниченной ответственностью (ООО), имеющее несколько собственников-физических лиц, каждый из которых относится к высшему руководству этого ООО³.

В пункте 10 Международного стандарта аудита (МСА) 260 (пересмотренного) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» приведено определение ЛОКУ и руководства аудируемых лиц.

Тот факт, что участники являются руководителями высшего уровня аудируемого лица, не отменяет обязанности аудитора определять соответствующее лицо или лиц в

² https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=121587-razyasneniya_ppz_12-2017_ob_opredelenii_litsa_otvechayushchego_za_korporativnoe_upravlenie_v_khode_okazaniya_auditorskikh_uslug

³ В рассматриваемом случае Совет директоров, или иной аналогичный орган, в этом обществе отсутствует.

структуре корпоративного управления организации, с которыми он будет осуществлять информационное взаимодействие, согласно пункту 11 МСА 260 (пересмотренного).

Это означает, что аудитор может осуществлять информационное взаимодействие как с руководителем с одним из участников, а как с ЛОКУ – с другим, или с каждым из них, или с группой лиц одновременно, с учетом конкретных обстоятельств.

3. Принятие задания, выполнение задания.

3.1. Действия аудитора в случае получения им информации о ликвидации проаудированного лица через 12 месяцев и позже после окончания проаудированного периода при условии, что до даты аудиторского заключения отсутствовали события или условия, в результате которых могли возникнуть значительные сомнения в способности проаудированного лица продолжать непрерывно свою деятельность.

В пункте 5 Международного стандарта аудита (МСА) 570 (пересмотренного) «Непрерывность деятельности» отмечается, что степень неопределенности, связанной с результатом события или условия, значительно возрастает по мере удаленности во времени момента возникновения в будущем такого события или условия, либо их результата. По этой причине в большинстве концепций подготовки финансовой отчетности, которые четко требуют от руководства проведения такой оценки, указан период, в отношении которого руководство должно учесть всю имеющуюся информацию.

Нормативными актами Российской Федерации в области ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности введено понятие «непрерывность деятельности» в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденном Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н, в пункте 5 которого указано, что при формировании учетной политики предполагается, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности). Таким образом, ПБУ 1/2008 не содержит конкретного срока, на который должна распространяться непрерывность деятельности.

Согласно пункта 13 Международного стандарта аудита (МСА) 570 (пересмотренного) «Непрерывность деятельности» при рассмотрении выполненной руководством оценки в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность аудитор должен охватить период как минимум до 12 месяцев. По истечении этого 12-месячного периода завершится один финансовый год и начнется другой. Следовательно, аудируемое лицо будет подготавливать финансовую отчетность следующего периода. То есть факты, которые относятся к деятельности организации в этом следующем периоде, будут отражены в соответствующей отчетности.

Пункт 14 Международного стандарта аудита (МСА) 560 «События после отчетной даты» устанавливает, что после выпуска финансовой отчетности аудитор не обязан выполнять какие-либо аудиторские процедуры в отношении этой финансовой отчетности.

Однако если ему становится известно о факте, из-за которого он мог бы изменить аудиторское заключение, если бы этот факт был известен ему на дату данного заключения, аудитор обязан предпринять определенные действия, вплоть до требования недопущения использования выпущенного ранее аудиторского заключения.

В ситуации, когда по истечении 12 месяцев собственник организации, отчетность которой была проаудирована ранее, принял решение о ликвидации, вопрос о действиях аудитора, который провел аудит отчетности ликвидируемого субъекта за предыдущий период, решается исходя из конкретных обстоятельств с учетом того, что аудитор выполнил все требования применимых стандартов на момент выпуска аудиторского заключения.

При наступлении срока подготовки новой финансовой отчетности, которая, как предполагается, будет выпущена с учетом обстоятельств ликвидации, от аудитора, вероятно, не требуется предпринимать каких-либо действий, требуемых пунктом 14 МСА 560 в отношении выпущенной ранее отчетности предыдущего года.