

Методические разъяснения о взаимодействии предполагаемого (нового) аудитора с предшествующим аудитором аудируемого лица

Оглавление

Перечень нормативных актов.....	1
Цели взаимодействия предполагаемого (нового) аудитора с предшествующим аудитором	2
Обращение к предшествующему или действующему аудитору в целях проведения анализа честности и получения информации для подтверждения суждений об этических ценностях потенциального клиента. .	2
Обязанности действующего (предшествующего) аудитора, получившего запрос от предполагаемого аудитора.....	4
Примеры документального оформления процедур взаимодействия с предшествующим (действующим) аудитором.....	7

Перечень нормативных актов

Основные требования к аудитору и его действиям в отношении взаимодействия с предшествующим аудитором установлены:

- Кодексом профессиональной этики аудиторов, редакция № 6, вступившая в действие с 01 января 2022 года) (далее -КПЭА),
- Стандартами качества и рекомендациям по их применению:
 - МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» (далее МСКК 1),
 - МСК 1 «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудиторские и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» (далее – МСК 1).¹,
 - Рекомендации Минфина России аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2022 год (приложение к письму от 23 декабря 2022 г. № 07- 04-09/126779),
- МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» (далее - МСА 210),
- МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» (далее -МСА 300),

¹ вводится в действие в версии, принятой Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность Международной федерации бухгалтеров (далее «МФБ») начиная с 15 декабря 2022 года.

- МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода» (далее -МСА 510),
- прочими применимыми нормативными актами.

Цели взаимодействия предполагаемого (нового) аудитора с предшествующим аудитором

В случае выполнения аудиторского задания впервые, когда у аудируемого лица происходит смена аудитора, аудитор **должен** связаться с предшествующим аудитором в соответствии с соответствующими требованиями применимых МСА и этическими требованиями.

Целями обращения к предшествующему аудитору является получение информации, необходимой:

- для проведения анализа честности потенциального клиента, получения информации для подтверждения суждений об этических ценностях клиента (включая руководство и, если применимо, лиц, отвечающих за корпоративное управление), а также для выявления фактов или иных сведений, о которых, по мнению действующего или предшествующего аудитора, должен знать предполагаемый аудитор до решения вопроса о принятии задания или клиента на обслуживание – (МСКК1 п. 26(с), МСК 1 п. 30 (а) (i), КПЭА п.6.7.Т.);
- для установления наличия либо отсутствия искажений остатков на начало периода, существенным образом влияющих на бухгалтерскую (финансовую) отчетность текущего периода (при анализе рабочей документации предшествующего аудитора для получения доказательств относительно остатков на начало периода) – (МСА 510, п.6(с) (i)).

Обращение к предшествующему или действующему аудитору в целях проведения анализа честности и получения информации для подтверждения суждений об этических ценностях потенциального клиента.

Пунктом 26 МСКК 1(МСК1, п.30) определено, что аудиторская организация должна проводить анализ честности руководства, основных собственников и/или лиц, отвечающих за корпоративное управление (ЛОКУ) потенциального клиента и получить понимание, отсутствует ли информация, на основании которой можно сделать вывод о том, что руководство, основные собственники и/или ЛОКУ потенциального клиента недостаточно честны, а также получить информацию, подтверждающую суждения об этических ценностях потенциального клиента.

Примерные вопросы, которые необходимо проанализировать, в отношении честности клиента, приведены в пункте А19 МСКК 1(МСК 1, п. А 68)

Источниками информации, полученной аудиторской организацией по этим вопросам, могут быть (МСКК 1, п. А20, МСК 1, п. А69):

- общение с существующими и предыдущими лицами, которые оказывают или оказывали клиенту профессиональные бухгалтерские услуги, в соответствии с применимыми этическими требованиями, а также обсуждение данных вопросов с прочими третьими лицами;
- запросы сотрудникам других организаций или третьим лицам, таким как банки, юристы и другие организации, работающие в той же отрасли;
- поиск по соответствующим базам данных. В некоторых случаях аудиторская организация может использовать поставщика услуг для изучения сведений о деятельности клиента в прошлом.

Согласно КПЭА (п. 6.3.Т), аудитор **должен** установить наличие причин неприемлемости нового задания в случаях, когда аудитор:

- а) получает запрос от потенциального клиента заменить другого аудитора;
- б) рассматривает возможность участия в конкурсе на предоставление услуг, оказываемых другим аудитором;
- в) рассматривает возможность выполнения работы, дополняющей или сопровождающей работу, выполняемую другим аудитором.

При обычных обстоятельствах, чтобы начать обсуждение с действующим или предшествующим аудитором, предполагаемый аудитор должен получить разрешение клиента, предпочтительно в письменном виде (КПЭА, п. 6.4.П1).

В случае, если взаимодействие с действующим или предшествующим аудитором невозможно, предполагаемый аудитор должен предпринять другие разумные шаги для получения информации о возможных угрозах (например, угрозе нарушения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности, личной заинтересованности и др.).

Согласно пункту 6.7.Т. КПЭА, в случае проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор **должен** обратиться к действующему или предшествующему аудитору с просьбой предоставить известную ему информацию обо всех фактах или иную информацию, о которых, по мнению действующего или предшествующего аудитора, должен знать предполагаемый аудитор **до решения вопроса о принятии задания**. Кроме обстоятельств, связанных с выявленным несоблюдением нормативных правовых актов или подозрениями в их несоблюдении, перечисленных в пунктах 11.20.Т и 11.21.Т² КПЭА:

а) если клиент **дает согласие действующему или предшествующему аудитору** на раскрытие подобных фактов и иной информации, то действующий или предшествующий аудитор должен предоставить такие сведения честно и однозначно;

б) если клиент **не предоставляет или отказывается предоставить действующему или предшествующему аудитору разрешение** на обсуждение дел клиента с предполагаемым аудитором, то действующий или предшествующий аудитор **должен** сообщить об этом факте предполагаемому аудитору, который должен при решении вопроса о принятии назначения тщательно рассмотреть факт непредоставления разрешения или отказа от предоставления разрешения.

В соответствии с пунктом 13(b) МСА 300, перед **началом выполнения аудита**, проводимого впервые, аудитор **должен** с соблюдением соответствующих этических требований обратиться к предшествующему аудитору и обменяться информацией с предшествующим аудитором если имела место смена аудитора.

Исходя из целей и задач процедуры принятия клиента на обслуживание, целесообразным является обмен информацией с предшествующим аудитором до заключения договора на аудит.

Могут существовать причины, по которым принятие задания окажется неприемлемым. В частности, может существовать неустраняемая угроза нарушения основных принципов этики в связи с имеющимися фактами и обстоятельствами. Например, может существовать **угроза нарушения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности** в связи с личной заинтересованностью, **если аудитор примет задание до получения всей соответствующей информации**. Для снижения угроз нарушения основных принципов этики целесообразно указать в

² Предшествующий аудитор должен по запросу предполагаемого аудитора в соответствии с [пунктом 6.7.Т](#) КПЭА предоставить все имеющие отношение к вопросу факты и иную информацию в отношении выявленного или подозреваемого несоблюдения нормативных правовых актов. За исключением случаев, когда это запрещено нормативными правовыми актами, предшествующий аудитор должен представить указанную информацию даже в обстоятельствах, описанных в [подпункте \(б\) пункта 6.7.Т](#) КПЭА, а именно, когда клиент не предоставляет или отказывается предоставить предшествующему аудитору разрешение на обсуждение дел клиента с предполагаемым аудитором.

(конкурсном) предложении или ином аналогичном документе, направляемом аудитором потенциальному клиенту, на необходимость контакта с действующим или предшествующим аудитором. Такой контакт дает возможность предполагаемому аудитору выяснить наличие каких-либо причин, которые могут послужить основанием для непринятия задания.

На практике получение информации о клиенте при обращении предполагаемого аудитора к предшествующему аудитору до принятия задания и до подписания договора на аудит может быть затруднено в связи с ограниченной возможностью предполагаемого аудитора получить разрешение от потенциального клиента на взаимодействие с действующим (предыдущим) аудитором до начала оказания услуг. Эти ограничения могут быть обусловлены временными, процессуальными или иными причинами. Так, при участии предполагаемого аудитора в конкурсе на заключение договора на обязательный аудит (электронного конкурса) в соответствии с законодательством (пп. 4,5 ст. 5, п.4 ст. 5.1 Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности») может оказаться невозможным провести взаимодействие с действующим аудитором в сроки, отведенные на подготовку и подачу заявки на участие в конкурсе.

Несмотря на возможные ограничения, представленные выше, **до принятия задания** на аудит предполагаемый аудитор должен направить запрос действующему или предшествующему аудитору, с учетом требования об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей аудиторскую тайну (ст.9 Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»).

На этапе принятия задания представляется целесообразным организовать взаимодействие с предшествующим (действующим) аудитором с целью обмена информацией для оценки честности потенциального клиента, следующим образом:

- предполагаемый аудитор направляет запрос потенциальному клиенту с просьбой дать разрешение предшествующему (действующему) аудитору отвечать на запросы предполагаемого аудитора и направить разрешение напрямую предшествующему (действующему) аудитору, а его копию - предполагаемому аудитору (КПЭА, п. 6.4.П.1), либо
- предполагаемый аудитор направляет запрос действующему или предшествующему аудитору с просьбой обратиться к потенциальному клиенту о предоставлении действующему или предшествующему аудитору разрешения на обсуждение дел клиента с предполагаемым аудитором.

В ситуации, когда клиент не предоставляет или отказывается предоставить действующему или предшествующему аудитору разрешение на обсуждение дел клиента с предполагаемым аудитором, действующий или предшествующий аудитор **должен** сообщить в разумный срок об этом факте предполагаемому аудитору, который должен при решении вопроса о принятии назначения **тщательно рассмотреть факт непредоставления разрешения или отказа от предоставления разрешения** для формирования вывода о возможности принятия такого задания (КПЭА, п. 6.7.Т (б)).

Если предполагаемый аудитор не имеет возможности взаимодействовать с предшествующим аудитором, в том числе, по причинам, связанным с возможными ограничениями, как отмечено выше по тексту, то предполагаемый аудитор должен предпринять разумные действия, чтобы получить информацию об обстоятельствах смены аудитора **другими способами**. Другие способы получения информации описаны в пунктах 11.22.П1 и 11.23.П1 КПЭА.

Обязанности действующего (предшествующего) аудитора, получившего запрос от предполагаемого аудитора

Пунктами 6.6.Т., 6.6.П1. 6.6. П2. КПЭА установлено следующее: когда действующий или предшествующий аудитор получает запрос от предполагаемого аудитора, действующий или предшествующий аудитор **должен**:

а) соблюсти все применимые нормативные правовые акты, распространяющиеся на подобные запросы;

б) предоставить информацию честно и однозначно.

Действующий или предшествующий аудитор обязан соблюдать конфиденциальность. Степень, в которой действующий или предшествующий аудитор может или должен обсуждать состояние дел клиента с предполагаемым аудитором, зависит от характера задания, а также от:

а) наличия у действующего или предшествующего аудитора разрешения клиента на такое обсуждение;

б) относящихся к такому взаимодействию и раскрытию информации правовых или этических требований.

Обстоятельства, в которых аудитор должен или может быть должен раскрыть конфиденциальную информацию, или в которых такое раскрытие может быть уместным, указаны в пункте 2.11.11 КПЭА.

Таким образом, действующий или предшествующий аудитор обязан известить предполагаемого аудитора о профессиональных причинах для непринятия аудиторского задания, если разрешение на общение от клиента получено. В случае, если разрешение клиента не получено, предшествующий аудитор должен проинформировать предполагаемого аудитора по его запросу о непредставлении (отказе от предоставления) действующему или предшествующему аудитору разрешения на обсуждение дел клиента с предполагаемым аудитором.

Взаимодействие с предшествующим аудитором в целях получения аудиторских доказательств для установления наличия либо отсутствия искажений остатков на начало периода.

Согласно пункту A5 МСА 510 информационное взаимодействие между действующим и предшествующим аудиторами регулируется соответствующими этическими и профессиональными требованиями.

Согласно пункту A4 МСА 510, если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором, аудитор **может** получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков на начало периода путем изучения рабочей документации предшествующего аудитора. То, насколько в результате изучения такой документации аудитору удастся собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства, будет зависеть от применения предшествующим аудитором аналогичных или существенно иных методологии аудита и уровня существенности, характера задания и иных факторов.

Согласно принципам профессиональной этики аудиторов, предшествующий аудитор обязан реагировать на запросы нового аудитора в соответствии с профессиональными стандартами. При этом предшествующий аудитор **с письменного согласия клиента обязан** предоставить новому аудитору информацию в отношении проведенного им аудита остатков на начало периода путем, например, предоставления доступа к избранной рабочей документации, которая, по мнению предшествующего аудитора, является уместной с учетом задаваемых новым аудитором вопросов. Взаимодействие с новым аудитом может также включать устные или письменные пояснения на запрос нового аудитора.

Выявленные искажения в остатках на начало периода

- Модифицированное мнение предшествующего аудитора

Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором, и подготовленное им мнение было модифицированным, аудитор должен оценить влияние вопроса, явившегося основанием для подготовки такого мнения, при оценке рисков

существенного искажения финансовой отчетности за текущий период, согласно МСА 315 (пересмотренного), 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения» (МСА 510, п.9).

- Немодифицированное мнение предшествующего аудитора

Если по итогам аудита впервые аудитор приходит к выводу о наличии существенного искажения, влияющего на финансовую отчетность за текущий период в отношении сопоставимых показателей, при условии что новый аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что остатки на начало периода содержат искажения, способные существенным образом повлиять на финансовую отчетность за текущий период, и при этом ранее в отношении такой отчетности предшествующим аудитором выражено немодифицированное мнение, следует руководствоваться соответствующими требованиями МСА (МСА 710, п.12, МСА 710, п.18, МСА 510, п.7).

Однако до формирования вывода о наличии искажений в отношении сопоставимых показателей, способных существенным образом повлиять на финансовую отчетность за текущий период, целесообразно рассматривать **характер (первопричину)** выявленных искажений. В случае если характер и сумма выявленных искажений зависят от применения профессионального суждения, методологии расчета, допускающей вариативность, оценочных значений, отраслевой практики или иной специфики применения стандартов бухгалтерского учета и учетной политики, новому аудитору целесообразно обратиться к предшествующему аудитору, как минимум, для:

1) информирования предшествующего аудитора о выявленных искажениях остатков на начало периода;

2) обсуждения с предшествующим аудитором выявленных искажений остатков на начало периода для получения понимания оснований (при наличии таковых), которые могли иметься у предыдущего аудитора считать выявленные искажения несущественными, или не считать искажениями вообще вследствие наличия обоснований (например, аргументированных суждений, отраслевой практики и положений учетной политики, не противоречащей действующему законодательству по бухгалтерскому учету).

В зависимости от полученных от предшествующего аудитора пояснений по вопросам оценки существенности и сути выявленных искажений остатков на начало периода, либо о наличии обоснованных причин не считать выявленные новым аудитором искажения таковыми, аудитор формирует **окончательный вывод** о наличии существенных искажений в остатках на начало периода, **руководствуясь своим профессиональным суждением**.

Согласно МСА, если аудитор приходит к выводу, что **остатки на начало периода содержат искажение**, существенным образом влияющее на финансовую отчетность за текущий период, и влияние такого искажения надлежащим образом не учтено, не представлено или не раскрыто, аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение в зависимости от конкретной ситуации в соответствии с МСА 705 (пересмотренным) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» (п.11 МСА 510).

Принципы, формы и порядок взаимодействия, документирование

В соответствии с пунктом 2.13.Г. КПЭА, аудитор должен соблюдать принцип профессионального поведения, который требует, чтобы аудитор исполнял применимые нормативные правовые акты и избегал поведения, о котором аудитор знает или должен знать, что оно может дискредитировать аудиторскую профессию.

Форма и порядок информационного взаимодействия устанавливаются предшествующим и новым аудитором по договоренности, как предусмотрено пунктом А20 МСА 300, согласно которому при разработке общей стратегии аудита и плана аудита, выполняемого впервые, аудитор может рассмотреть некоторые дополнительные вопросы, включая договоренности, которые

необходимо достичь с предшествующим аудитором. Например, обеспечение возможности ознакомления с его рабочей документацией, за исключением случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом.

Примеры документального оформления процедур взаимодействия с предшествующим (действующим) аудитором.

В процессе взаимодействия с предшествующим (действующим) аудитором можно руководствоваться следующими примерными формами³:

- запрос клиенту (на доступ к информации предшествующего аудитора);
- запрос предшествующему аудитору от предполагаемого аудитора с примерным вариантом ответа;
- протокол проведения обзора рабочих документов предшествующего аудита.

При осуществлении взаимодействия с предшествующим (действующим) аудитором посредством электронной переписки (в том числе, направление запросов, получение ответов) в качестве аудиторской документации целесообразно включить в аудиторский файл подтверждение ведения такой переписки (например, скриншоты экрана компьютера (иного устройства)) (пункт А3 МСА 230 «Аудиторская документация»).

Процедуры и формат документирования процедур взаимодействия с действующим или предшествующим аудитором необходимо закрепить во внутренних нормативных документах аудиторской организации.

Настоящие методические разъяснения подготовлены с учетом действующих на дату утверждения данного документа нормативных актов. При использовании данного документа следует учитывать изменения в нормативных актах, касающиеся вопросов настоящего разъяснения и принятых в более поздние периоды.

Обращаем внимание, что настоящие разъяснения подготовлены Комитетом по стандартизации и методологии аудиторской деятельности СРО ААС, носят исключительно информационный характер и подготовлены только для целей содействия членам СРО ААС в применении положений законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность в РФ.

Позиция Комитета СРО ААС не может рассматриваться как официальное толкование требований нормативных правовых актов, заменяющее собственное профессиональное суждение аудитора, руководствуясь которым, аудитор может прийти к выводам, отличным от изложенных в настоящих разъяснениях.

Позиция органов Федерального казначейства, Минфина России или суда по указанным вопросам может отличаться от позиции СРО ААС.

³ При использовании указанных ниже примерных форм следует учитывать нормативно-правовые акты в актуальной редакции, касающиеся терминов используемых по тексту шаблонов.