

УТВЕРЖДЕНО  
Решением Правления СРО ААС  
от «09» июля 2024 года (протокол № 687)

РЕКОМЕНДОВАНО  
Комитетом по стандартизации и  
методологии аудиторской деятельности  
Протокол № 19 от 04.04.2024 года

СОГЛАСОВАНО  
Комиссией по контролю деятельности  
Протокол № 9-24 от 26.04.2024 года

# **Дайджест материалов по применению Международных стандартов аудита № 3**

(апрель 2024 г)

*ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА*

*методические разъяснения для членов СРО ААС*

**Москва, 2024 г.**

## Оглавление

1. Описание ответственности руководства и ответственности аудитора в тексте аудиторского заключения в случае, когда аудируемым лицом не соблюдается принцип непрерывности деятельности и его отчетность подготовлена на основе альтернативных принципов. ....	3
2. Руководитель аудита и руководитель задания. ....	4
3. Порядок подписания аудиторского заключения. ....	5
4. Возможность аудитора из Российской Федерации проводить аудит финансовой отчетности иностранной организации согласно Федеральному закону от 30.12.2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».....	6
5. Является ли включение бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО) в государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности (ГИР БО) опубликованием этой БФО? .....	8

Представляемые разъяснения следует рассматривать с учетом конкретных обстоятельств аудируемого лица и аудиторского задания. В настоящих рекомендациях не рассматриваются все возможные обстоятельства аудиторской деятельности; причем не все из рассмотренных в настоящих разъяснениях аспектов аудиторской деятельности будут значимыми в конкретных обстоятельствах аудируемого лица и аудиторского задания.

При оказании аудиторских услуг аудитор должен применять профессиональное суждение. Отличительная черта профессионального суждения, которое ожидается от аудитора, состоит в том, что оно вырабатывается аудитором, имеющим профессиональную подготовку, квалификацию и опыт, которые помогают в выработке навыков и умений, необходимых для формирования разумных суждений. Применение профессионального суждения в конкретном случае основывается на тех фактах и обстоятельствах, которые известны аудитору. Существенные профессиональные суждения, сделанные при выработке выводов по значимым вопросам, возникающим в ходе оказания аудиторских услуг, должны быть задокументированы.

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

## **1. Описание ответственности руководства и ответственности аудитора в тексте аудиторского заключения в случае, когда аудируемым лицом не соблюдается принцип непрерывности деятельности и его отчетность подготовлена на основе альтернативных принципов.**

Рассматривается ситуация, когда аудируемое лицо обоснованно подготовило отчетность в условиях несоблюдения непрерывности деятельности и аудитор не выявил искажений в отношении обоснованности отступления от допущения непрерывности деятельности.

В таком случае аудитор не будет выражать модифицированного мнения по данному вопросу, и, вероятно, сочтет необходимым включить раздел «Важные обстоятельства» в аудиторское заключение согласно Международному стандарту аудита (МСА) 706 (пересмотренному) «Разделы “Важные обстоятельства” и “Прочие сведения” в аудиторском заключении», в котором привлечет внимание пользователей к вопросу о неприменении допущения о непрерывности деятельности, раскрытом в аудируемой отчетности, поскольку этот вопрос является важным и имеет первостепенное значение для понимания этой отчетности ее пользователями.

Пункт 34 (b) МСА 700 (пересмотренного) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» предусматривает, что в разделе «Ответственность руководства» должна быть описана ответственность руководства за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность и уместности применения допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, а также надлежащего характера раскрытия, если применимо, сведений, относящихся к

непрерывности деятельности, а также указывается, что разъяснение ответственности руководства за выполнение этой оценки должно включать описание того, в каких случаях применение допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, уместно.

Исходя из данного положения аудитор на основании полученных в рамках требований МСА 580 «Письменные заявления» письменных заявлений руководства аудируемого лица имеет возможность сформулировать положение об ответственности руководства в аудиторском заключении таким образом, чтобы из него усматривалось, во-первых, что ответственность за оценку способности организации непрерывно продолжать свою деятельность несет руководство аудируемого лица, во-вторых, к аудируемой БФО допущение о непрерывности деятельности не уместно в данных обстоятельствах, в-третьих, аудируемая БФО содержит достаточное раскрытие информации по данному вопросу.

Пункт 39 (b) (iv) МСА 700 (пересмотренного) устанавливает, что раздел аудиторского заключения «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» должен включать описание аудита с указанием того, что аудитор несет ответственность за вывод о правомерности применения руководством допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете; выводы аудитора основываются на аудиторских доказательствах, полученных до даты аудиторского заключения.

В контексте ситуации, когда БФО подготовлена без соблюдения допущения о непрерывности деятельности, аудитор тем не менее несет ответственность за вывод о правомерности применения руководством допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете. Этот вывод в рассматриваемом случае состоит в том, что руководство обоснованно не применяет допущение о непрерывности деятельности.

Однако, очевидно фраза о том, что будущие события или условия могут привести к тому, что организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность, не является применимой к описываемой ситуации, и ее целесообразно удалить и рассмотреть необходимость включения раздела «Важные обстоятельства» в аудиторское заключение, в котором, в том числе, привести ссылку на соответствующие пояснения в БФО.

## **2. Руководитель аудита и руководитель задания.**

Словарь терминов Сборника Международных стандартов аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность и сопутствующих услуг содержит следующее определение:

«Руководитель задания (Engagement partner) – партнер или иной сотрудник аудиторской организации, который отвечает за задание и его выполнение, а также за выпускаемое от имени аудиторской организации заключение и которому предоставлены, если необходимо, надлежащие полномочия профессиональной организацией, юридическим лицом или органом регулирования».

Данное определение приведено также в Международном стандарте управления качеством (МСК) 1 «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» и в ряде Международных стандартов аудита.

Федеральным законом от 02.07.2021 N 359-ФЗ статья 4 Закона №307-ФЗ была дополнена определением, приведенным в части 5: «руководитель аудита – аудитор, отвечающий в аудиторской организации за оказание аудиторской услуги аудируемому лицу, в том числе аудитор, возглавляющий аудиторскую группу».

Таким образом, в действующих нормативных актах по аудиту содержатся разные термины: в Законе №307-ФЗ – «руководитель аудита» и «аудитор, возглавляющий аудиторскую группу», в Международных стандартах аудита – «руководитель задания».

Общим в приведенных понятиях «руководитель аудита» и «руководитель задания», является ответственность указанных лиц за задание (оказанную услугу).

Определение аудиторской группы не установлено в Законе №307-ФЗ, однако, оно содержится в Словаре терминов и в Международных стандартах аудита. Согласно этому определению, аудиторская группа (Engagement team)<sup>1</sup> – это все партнеры и сотрудники, выполняющие конкретное задание, а также любые лица, привлеченные аудиторской организацией или организацией, входящей в сеть, которые выполняют процедуры в рамках данного задания.

Из Международных стандартов аудита следует, что руководство аудиторской группой осуществляется руководителем задания.

Так в пункте 15 Международного стандарта аудита МСА 220 (пересмотренного) «Управление качеством при проведении аудита финансовой отчетности» указано, что руководитель задания несет ответственность за управление качеством и обеспечение качества в рамках аудиторского задания, с этой целью он руководит работой данных членов рабочей (аудиторской) группы, осуществляет надзор за ними и проверку их работы.

Поскольку аудитор, возглавляющий аудиторскую группу, очевидно осуществляет руководство аудиторской группой, поэтому общим между функционалом аудитора, возглавляющего аудиторскую группу, и функционалом руководителя задания является руководство аудиторской группой.

Международные стандарты аудита не предусматривают разделение обязанностей руководителя задания между разными лицами, поэтому руководитель задания в понимании МСА рассматривается как руководитель аудита в понимании Закона №307-ФЗ.

Таким образом, при выполнении конкретного аудита по МСА может быть только один руководитель задания, его полномочия в части ответственности за задание и в части руководства аудиторской группой между разными лицами не могут быть разделены.

### **3. Порядок подписания аудиторского заключения.**

Пункт 47 МСА 700 (пересмотренного) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» предусматривает, что аудиторское заключение должно быть подписано. Согласно пункту 46 МСА 700 (пересмотренного) в аудиторском заключении должно быть указано имя руководителя задания по аудиту при проведении аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения о финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. При

---

<sup>1</sup> В Международных стандартах управления качеством и Международных стандартах аудита, начиная с 2019 года используется термин «рабочая группа».

этом международные стандарты аудита не обязывают руководителя задания подписывать аудиторское заключение.

В пункте А64 МСА 700 (пересмотренного) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», приведены пояснения, согласно которым подпись аудитора ставится либо от имени аудиторской организации, либо от имени аудитора, либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции; в некоторых юрисдикциях в дополнение к своей подписи аудитор может быть обязан указать в аудиторском заключении наличие у него квалификации профессионального бухгалтера или тот факт, что аудитор или аудиторская организация (в зависимости от обстоятельств) признаны соответствующим лицензирующим органом данной юрисдикции.

Эти пояснения определяют, что порядок подписания аудиторского заключения основывается на требованиях национального законодательства.

Часть 3.2. Закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. №307-ФЗ (Закон №307-ФЗ) устанавливает: «В случае проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторской организацией аудиторское заключение подписывается руководителем такой аудиторской организации или уполномоченным им лицом, имеющим соответствующий квалификационный аттестат аудитора, и руководителем аудита с указанием их фамилий, имен, отчеств (последнее - при наличии) и номеров записей в реестре аудиторов и аудиторских организаций, а также номера записи в реестре аудиторов и аудиторских организаций в отношении такой аудиторской организации».

Аудиторское заключение согласно требованиям национального законодательства должно быть подписано двумя подписями – подписью руководителя аудиторской организации и подписью руководителя аудита (руководителя задания).

При этом в порядке, предусмотренном статьями 185-189 ГК РФ руководитель аудиторской организации вправе делегировать свои полномочия иному лицу, в том числе и руководителю аудита на основании выданной доверенности или внутреннего распорядительного документа аудиторской организации.

В этом случае подписание аудиторского заключения может быть осуществлено одним лицом – личной подписью руководителя аудита от своего имени и от имени аудиторской организации по доверенности от аудиторской организации.

#### **4. Возможность аудитора из Российской Федерации проводить аудит финансовой отчетности иностранной организации согласно Федеральному закону от 30.12.2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»**

Согласно пункту 3 статьи 1 Федерального закона от 30.12.2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – «Закон №307-ФЗ») аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Для целей Закона №307-ФЗ под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность (или ее часть), предусмотренная как Федеральным законом от 6 декабря 2011 года №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» или изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, аналогичная по составу отчетность (или ее часть), предусмотренная

другими федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, так и иная финансовая информация (далее – «финансовая отчетность»).

Таким образом, аудит не ограничен финансовой отчетностью, подготавливаемой в рамках российского законодательства, а аудируемыми лицами могут быть не только лица, находящиеся под юрисдикцией Российской Федерации, следовательно, аудит финансовой отчетности иностранных организаций может осуществляться в рамках Закона №307-ФЗ.

Согласно пункта 3 МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита» цель аудита – повысить степень уверенности предполагаемых пользователей в финансовой отчетности. Это достигается с помощью формулирования аудитором соответствующего мнения относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с критериями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Таким образом, Международные стандарты аудита, безусловно, применимы для выполнения задания по аудиту финансовой отчетности иностранных организаций.

При выполнении заданий по аудиту финансовой отчетности иностранных организаций нужно быть уверенным в том, что аудитор может выполнить задание с надлежащим качеством, как предусмотрено стандартами качества, применимыми к аудиторской деятельности: в частности, обеспечить выполнение требований международных стандартов качества аудита, предусматривающих, что аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры по принятию и продолжению отношений с клиентами, принятию и выполнению конкретных заданий, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что она примет решение о продолжении отношений и выполнения задания только в тех случаях, когда:

- (a) компетентна для проведения конкретного задания и обладает соответствующими возможностями, включая время и ресурсы;
- (b) в состоянии выполнить соответствующие этические требования;
- (c) провела анализ честности конкретного клиента и не обладает информацией, позволяющей сделать вывод о том, что он недостаточно честен.

Кроме того, аудитор должен установить надлежащий уровень информационного взаимодействия как с руководством иностранной организации как с аудируемым лицом, которое чаще всего представлено директорами, так и с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица.

Такое информационное взаимодействие требует знания соответствующих иностранных языков и обычаев делового оборота. Кроме этого, при выполнении самого задания аудитор должен обладать достаточными знаниями о законодательстве в соответствующей юрисдикции.

Нормы Закона №307-ФЗ и Международных стандартов аудита, в частности МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» предусматривают участие аудитора в исполнении законодательства, применимого к аудиторскому заданию.

Таким образом, выполнение задания по аудиту финансовой отчетности иностранной организации осуществляется на основании Закона №307-ФЗ и действующих МСА и может быть выполнено российским аудитором<sup>2</sup>, обладающим соответствующей компетенцией и ресурсами при выполнении всех требований применимых МСА и действующего законодательства.

## **5. Является ли включение бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО) в государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности (ГИР БО) опубликованием этой БФО?**

В соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 28.11.2018 г. № 444-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете», на ФНС России возложены функции по формированию и ведению государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности (ГИР БО).

Частью 9 статьи 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. №402-ФЗ (далее – «Закон №402-ФЗ») установлено, что утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами.

Утверждение БФО предусмотрено рядом федеральных законов как реализация правомочий собственников или лиц, которым делегированы полномочия собственников.

Опубликование БФО также предусмотрено рядом федеральных законов, перечень которых ограничен, а именно:

1. Федеральный закон от 02.12.1990 г. №395-1 «О банках и банковской деятельности» – статья 8 предусматривает, что кредитная организация обязана раскрывать по формам, в порядке и сроки, которые устанавливаются Банком России, годовую и промежуточную БФО;
2. Федеральный закон от 23.12.2003 г. №177-ФЗ «О страховании вкладов в банках Российской Федерации» – статья 24 часть 4 предусматривает, что подлежат обязательному опубликованию в «Вестнике Банка России» и «Российской газете» обобщенные данные годового отчета Агентства и его бухгалтерский баланс;
3. Закон РФ от 27.11.1992 г. №4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» – статья 29 часть 4 предусматривает, что годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность страховщика подлежит обязательному опубликованию не позднее 1 июля года, следующего за отчетным, вместе с аудиторским заключением о ней;
4. Федеральный закон от 29.07.2017 №218-ФЗ «О публично-правовой компании «Фонд развития территорий» и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» – статья 3 часть 10 предусматривает, что аудиторское заключение о БФО Фонда развития территорий размещается на сайте Фонда в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» и подлежит направлению в уполномоченный орган и Правительство Российской Федерации;
5. Федеральный закон от 22.04.1996 г. №39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» – статья 30 часть 4 предусматривает раскрытие информации о бухгалтерской (финансовой) отчетности эмитента, а также консолидированной финансовой отчетности эмитента или, если эмитент вместе с другими организациями в соответствии с международными

---

<sup>2</sup> В терминах ст. 4 п. 1 Закона №307 –ФЗ.



стандартами финансовой отчетности не создает группу, финансовой отчетности эмитента, с определенными ограничениями;

6. Федеральный закон от 12.01.1996 г. №7-ФЗ «О некоммерческих организациях» – статья 7.1 предусматривает, что годовой отчет государственной корпорации размещается на официальном сайте государственной корпорации в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» с учетом требований законодательства Российской Федерации о государственной тайне, коммерческой тайне в срок не позднее двух недель с даты принятия высшим органом управления государственной корпорации решения об утверждении этого отчета, если федеральным законом, предусматривающим создание государственной корпорации, не установлен иной срок;

7. Федеральный закон от 26.12.1995 г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах» – статья 92 имеет отсылочную норму к Закону «О рынке ценных бумаг» и предусматривает в части 1.1, что непубличное общество с числом акционеров более пятидесяти обязано раскрывать годовой отчет общества, годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о ценных бумагах для раскрытия информации на рынке ценных бумаг, в части 2 – что обязательное раскрытие информации обществом, включая непубличное общество, в случае публичного размещения им облигаций или иных ценных бумаг осуществляется обществом в объеме и порядке, которые установлены Банком России;

8. Федеральный закон от 08.02.1998 г. №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» – статья 49 часть 1 прямо указывает на то, что общество не обязано публиковать отчетность о своей деятельности, за исключением случаев, предусмотренных данным Федеральным законом и иными федеральными законами, а в части 2 установлено, что в случае публичного размещения облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг общество обязано ежегодно раскрывать годовые отчеты и годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, то есть в порядке, предусмотренном Законом «О рынке ценных бумаг»;

9. Федеральный закон от 21.11.2011 г. №325-ФЗ «Об организованных торгах» – статья 22 часть 2.4 предусматривает, что организатор торговли обязан обеспечить раскрытие ряда информации, включая годовые отчеты организатора торговли с приложением аудиторских заключений о них;

10. Федеральный закон от 01.12.2007 г. №315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» – статья 7 часть 2.11 предусматривает, что саморегулируемая организация обязана размещать на официальном сайте годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность саморегулируемой организации и аудиторское заключение в отношении указанной отчетности (при его наличии);

11. Федеральный закон от 27.07.2010 г. №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» – статья 7 часть 1 предусматривает, что организация, подготовившая годовую консолидированную финансовую отчетность обязана ее раскрывать, при этом согласно части 2 консолидированная финансовая отчетность считается раскрытой, если она размещена в информационных системах общего пользования или опубликована в средствах массовой информации, доступных для заинтересованных в ней лиц, и (или) в отношении указанной отчетности проведены иные действия, обеспечивающие ее доступность для всех заинтересованных в ней лиц независимо от целей получения данной отчетности по процедуре, гарантирующей ее нахождение и получение.

12. Федеральный закон от 30.12.2004 г. №215-ФЗ «О жилищных накопительных кооперативах» – статья 21 часть 4 предусматривает, что информация, содержащаяся в

годовом отчете кооператива, раскрывается кооперативом путем размещения годового отчета на специальном сайте в информационной сети.

Обязанность экономического субъекта представлять один экземпляр составленной годовой БФО в налоговый орган в целях формирования государственного информационного ресурса установлена статьей 18 Закона №402-ФЗ, она не поименована ни как размещение, ни как опубликование.

Как разъясняется в пункте А4 МСА 560 «События после отчетной даты» при некоторых обстоятельствах датой выпуска финансовой отчетности может считаться дата представления финансовой отчетности в регулирующий орган, таким образом дата размещения в ГИР БО может рассматриваться как дата выпуска БФО в терминах МСА, но не является датой опубликования такой отчетности согласно законодательству Российской Федерации.

Таким образом, перечень субъектов, БФО которых подлежит опубликованию, ограничен, а представление БФО в ФНС для целей включения в ГИР БО не является опубликованием БФО.