Вопрос. В п. 2 ст. 6 Федерального закона об «Аудиторской деятельности» указано, что аудиторское заключение должно содержать наименование «Аудиторское заключение». В п. 21 МСА 700 указано, что аудиторское заключение должно иметь заголовок, четко указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора, и п.A20 дает пример такого названия: «Аудиторское заключение независимого аудитора». Как правильно озаглавить аудиторское заключение, подготовленное в соответствии с Международными стандартами аудита?

Ответ. Приоритет имеет национальное законодательство, и аудиторское заключение следует озаглавить в соответствии с требованием федерального закона - «Аудиторское заключение»»

Вопрос. При аудите каких организаций следует информировать о ключевых вопросах в аудиторском заключении?

Ответ. МСА 701 ««Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» применяется в случаях аудита организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, либо в случаях, когда аудитор принимает решение проинформировать о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении.

Стандарт предусматривает также, что обязанность сообщить информацию о ключевых вопросах в аудиторском заключении может быть предусмотрена национальным законом или нормативным актом. Законодательством РФ такая обязанность не предусмотрена.

Вопрос. Каким образом аудитору следует определять круг лиц, отвечающих за корпоративное управление, если в явном виде такая структура отсутствует?

Ответ. МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» определяет, что стандарт применяется вне зависимости от структуры корпоративного управления. В п.А3 стандарта разъясняется, что в случаях, когда аудитор затрудняется однозначно определить круг лиц, входящих в структуру корпоративного управления, аудитор может обсудить и согласовать соответствующее лицо или лиц, со стороной, привлекшей аудитора для выполнения задания.

Вопрос. Каким образом следует применять МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации» при аудите отчетности, подготовленной на основе ПБУ?

Ответ. В российских правилах бухгалтерского учета отсутствует понятие «справедливая стоимость», и стандарт применяется к оценочным значениям, например, таким как величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости запасов, оценочных резервов и др.

Вопрос. Какой российский стандарт аудита является аналогом МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля»?

Ответ. У МСА 265 нет российского аналога.

Вопрос. Все ли количественные искажения, выявленные в ходе аудита, следует накапливать в соответствии с МСА?

Ответ. МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» вводит понятие «явно незначительное искажение» и поясняет, что такие искажения могут не накапливаться в ходе аудита. Величина, ниже которой искажения считаются явно незначительными и не накапливаются, определяется аудитором на основании профессионального суждения. Остальные искажения, выявленные в ходе аудита, должны быть накоплены аудитором.

Вопрос. В соответствии с МСА следует ли документировать каждый рассмотренный аудитором в ходе проверки вопрос?

Ответ. В МСА 230 «Аудиторская документация разъясняется, что документирование аудитором в ходе аудита всех рассмотренных вопросов или всех выработанных профессиональных суждений не является ни обязательным, ни практически осуществимым. Аудитор должен готовить аудиторскую документацию, которая достаточна для того, чтобы опытный аудитор, не связанный с проведением данного аудиторского задания, мог понять характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур, их результаты, а также значимые вопросы, выводы и профессиональные суждения (п.8, МСА 230).

Вопрос. Можно ли отнести устный ответ на запрос аудитора к внешним подтверждениям?

Ответ. В соответствии с МСА 505 «Внешние подтверждения» устный ответ на запрос о подтверждении информации не удовлетворяет определению внешнего подтверждения, поскольку не является письменным ответом, направленным непосредственно аудитору. (п. А15, МСА 505)

Вопрос. Кем должно быть подписано аудиторское заключение в соответствии с МСА?

Ответ. В соответствии с п. 3 ст. 6 ФЗ «Об аудиторской деятельности» требования к порядку подписания аудиторского заключения устанавливаются [стандартами](file:///C%3A%5CUsers%5C%D0%A0%D0%B8%D0%BF%D0%BD%D0%B0%D1%8F%D0%B2%D1%81%5CAppData%5CLocal%5CMicrosoft%5CWindows%5CTemporary%20Internet%20Files%5CContent.Outlook%5Ccgi%5Conline.cgi%3Freq%3Ddoc%26base%3DLAW%26n%3D102446%26rnd%3D238783.1616115473%26dst%3D100010%26fld%3D134) аудиторской деятельности. МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» определяет, что подпись аудитора ставится либо от имени аудиторской организации, либо от имени аудитора, либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора. Стандарт также разъясняет, что дополнительные требования к подписанию аудиторского заключения могут быть установлены национальным законодательством. В настоящий момент законодательством РФ особые требования к подписанию аудиторского заключения не установлены.

Вопрос. В соответствии с МСА кому будут принадлежать рабочие документы, созданные привлеченным к аудиторской проверке экспертом, эксперту или аудиторской фирме?

Ответ. В соответствии с МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора» рабочие документы внешних экспертов, привлеченных аудитором, принадлежат только экспертам и не являются частью аудиторской документации, если отсутствует соглашение об обратном. (п. А29, МСА 620)

Вопрос. В МСА используется термин «финансовая отчетность», а в ФЗ «Об аудиторской деятельности» и ФЗ «О бухгалтерском учете» - «бухгалтерская (финансовая) отчетность». Какой термин следует использовать при написании аудиторского заключения по МСА?

Ответ. Приоритет имеет национальное законодательство и в аудиторском заключении следует использовать термин «бухгалтерская (финансовая) отчетность».

Вопрос. Какая информация обязана быть в договоре на проведение аудита по МСА, отсутствие какого условия в договоре будет нарушением МСА?

Ответ. МСА не регулируют вопросы, связанные с коммерческой деятельностью аудиторских организаций и не содержат требований, регламентирующих договорные отношения аудиторов с аудируемыми лицами.

Вопрос. Должны ли аудиторы при подготовке конкурсной документации, а также при составлении письменной информации аудируемому лицу, которое составляет бухгалтерскую отчетность по российским правилам, делать ссылки на МСА и какие?

Ответ. При подготовке конкурсной документации должно быть указано, что аудит будет проводиться по МСА, хотя это и так следует из норм законодательства. Ссылки на МСА в письменной информации при аудите отчетности по РСБУ определяются характером задания, характером выявленных нарушений и обстоятельствами аудита.

Вопрос. В тексте письменной информации при выявленных замечаниях, должны ли аудиторы ссылаться на ПБУ?

Ответ. Ссылки на любые нормативные акты допустимы в той мере, в которой они обосновывают мнение аудитора.

Вопрос. Должны ли аудиторские организации разрабатывать и утверждать внутренние правила по проведению аудиторских процедур, процедур по контролю качества? Или достаточно приказа о применении в организации международных стандартов аудита?

Ответ. Международные стандарты аудита не могут и не предназначены для того, чтобы отражать специфику деятельности каждой аудиторской организации, следовательно, требуются внутрифирменные документы, регламентирующие проведение, как аудита, так и контроля качества.

Вопрос. Договор на проведение аудита заключен в 2016 года, в нем не предусмотрено проведение аудита согласно Международных стандартов аудита (МСА), первый этап осуществлен в 2016 году, второй заключительный этап будет проводиться в 2017 году. Второй вариант – договор заключен в 2016 году, оба этапа аудита проводятся в 2017 году. Возможно ли осуществление аудита на основании ФПСАДов и ФСАДов по указанным договорам?

 Ответ. Обращаем внимание, что, вне зависимости от наличия или отсутствия в договоре согласования применяемых для проведения аудита стандартов, аудит в 2017 году проводится по Международным стандартам аудита согласно пункта 1 статьи 7 Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и принятых приказами Министерства финансов МСА в соответствие с Положением о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 11.06.2015 № 576.

Таким образом, с 1 января 2017 года национальные стандарты аудита (ФСАДы и ФПСАДы) не подлежат применению.

В Информационном сообщении Минфина России от 21.12.2016 N ИС-аудит-11 «С 1 января 2017 г. аудиторская деятельность в России осуществляется в соответствии с Международными стандартами аудита» указано, что аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в 2017 г. вправе провести (закончить) аудит бухгалтерской отчетности за 2016 г. по заключенному до 1 января 2017 г. договору в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными Правительством Российской Федерации, и федеральными стандартами аудиторской деятельности, утвержденными Минфином России.

Таким образом, при проведении аудита, начатого в 2016 году, аудитор вправе применять ранее действовавшие стандарты.

Если ваша организация заключила договор на аудит до 2017 года и приступила к осуществлению аудиторских процедур, например таких, как планирование аудита, вы вправе по таким договорам руководствоваться действовавшими в 2016 году стандартами.

Настоящий ответ подготовлен с учетом мнения Экспертного совета по МСА СРО РСА, имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности и не препятствуют руководствоваться нормами законодательства об аудиторской деятельности в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем ответе.

Вопрос:

После окончания аудируемого периода, но до даты выдачи аудиторского заключения произошла реорганизация аудируемого лица путем преобразования его организационно-правовой формы.

Следует ли такой факт рассматривать как несоблюдение допущения о непрерывности деятельности.

Ответ:

Реорганизация путем изменения организационно правовой формы (например, закрытого акционерного общества в общество с ограниченной ответственностью) не является ликвидацией юридического лица в смысле, предусмотренном статьей 61 ГК РФ. При ликвидации юридическое лицо прекращает деятельность без перехода в порядке универсального правопреемства его прав и обязанностей к другим лицам.

В данном случае необходимо руководствоваться статьей 57 ГК РФ, согласно которому при реорганизации юридического лица к вновь образуемому юридическому лицу переходят все права и обязанности реорганизованного юридического лица в порядке универсального правопреемства.

Согласно пункту 2 МСА 570 «Непрерывность деятельности» при использовании допущения о непрерывности деятельности организация рассматривается как предприятие, которое будет продолжать свои операции в обозримом будущем.

Таким образом, при реорганизации не имеет место прекращение деятельности, следовательно, раскрытие информации в аудиторском заключении о несоблюдении допущения непрерывности деятельности, и модификация аудиторского мнения, только на этом основании неправомерны.

При этом аудируемое лицо обязано раскрыть информацию об этом событии в пояснениях к бухгалтерской отчетности событие в соответствии с ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», а аудитор должен проверить, соответствует ли раскрытие предъявляемым требованиям.

Согласно пункту 5 МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»: «раздел «Важные обстоятельства» – раздел аудиторского заключения, касающийся вопроса, который надлежащим образом представлен или раскрыт в финансовой отчетности и который, согласно суждению аудитора, настолько важен, что является основополагающим для понимания пользователями финансовой отчетности; раздел «Прочие сведения» – раздел аудиторского заключения, касающийся вопроса, который не представлен или не раскрыт в финансовой отчетности, но, согласно суждению аудитора, является важным для понимания пользователями процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения.»

В зависимости от того, раскрыта или нет информация о реорганизации, аудитор может включить упоминание этого факта либо в раздел «Важные обстоятельства», либо в разделе «Прочие сведения» аудиторского заключения.

Вопрос:

Характер взаимодействия предшествующего аудитора с новым аудитором аудируемого лица.

Ответ:

Согласно пункту 13 МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» перед началом выполнения аудита, проводимого впервые, аудитор должен выполнить ряд действий, в том числе в порядке соблюдения соответствующих этических требований обменяться информацией с предшествующим аудитором, если имела место смена аудитора.

Следовательно, обращение нового аудитора к предыдущему обоснованно и соответствует требованиям Международные стандарты аудита (МСА). При этом обращение после заключения договора на проведение аудита, но до начала его выполнения, вполне закономерно, поскольку до заключения договора новый аудитор не имеет возможности обратиться к руководству аудируемого лица за получением согласия о предоставлении предшествующим аудитором информации, имеющей конфиденциальны характер, новому аудитору.

Необходимость такого обращения предусматривается пунктом 1.19 Кодекса этики аудиторов России (одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ (протокол N 56 от 31 мая 2007 г.): «В следующих обстоятельствах аудитор должен или может быть обязан раскрыть конфиденциальную информацию, либо такое раскрытие может быть уместным: а) раскрытие разрешено законом и (или) санкционировано клиентом или работодателем».

Кроме того, пункт А24 МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» говорит о том, что в письме-соглашении об условиях задания, могут рассматриваться вопросы, в частности о договоренности, которые необходимо достичь с предшествующим аудитором, если таковой существовал, в случае аудита организации, проводимого впервые данным аудитором. Письмо-соглашение не может быть подписано руководителем аудируемого лица до заключения договора на проведение аудита.

При этом МСА не предусматривают обязанности предоставить новому аудитору рабочую документацию, но и не исключают возможности ее предоставления.

Из анализа ряда положений МСА следует, что изучение рабочей документации новым аудитором рассматривается как желательная, но не единственно возможная процедура. Обязанностью аудитора является ознакомление с заключением предшествующего аудитора согласно пункта 5 МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода».

Пункт 6 МСА 510 говорит о том, что для выполнения обязанности аудитора собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства наличия (либо отсутствия) искажений остатков на начало периода, существенным образом влияющих на финансовую отчетность за текущий период, может быть выполнена одна или несколько из процедур, среди которых предусмотрен анализ рабочей документации предшествующего аудитора.

Таким образом, рабочая документация предшествующего аудитора не является единственным источником информации об остатках на начало периода.

Согласно пункту А5 МСА 510 информационное взаимодействие между действующим и предыдущим аудиторами регулируется соответствующими этическими и профессиональными требованиями.

Поэтому отказ от предоставления информации предшествующим аудитором новому аудитору может быть рассмотрен как не соответствующий предъявляемым к аудитору этическим и профессиональным требованиям.

Форма и порядок информационного взаимодействия устанавливаются прежним и новым аудитором по договоренности, как предусмотрено пунктом А20 МСА 300, согласно которого 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, по обеспечению возможности ознакомления с его рабочей документацией, за исключением случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом.

Поэтому предшествующий аудитор может дать ответы на заданные новым аудитором в направленном в его адрес письме и предоставить ту рабочую документацию, которая является уместной с учетом задаваемых новым аудитором вопросов, причем предшествующий аудитор вправе предложить в каком виде эта рабочая документация может быть представлена. Это могут быть выписки из отдельных рабочий документов, их светокопии, ознакомление нового аудитора с рабочими документами предшествующего аудитора в офисе последнего и т.п.

Напоминаем, что согласно пункта 1.21. Кодекса этики аудиторов России аудитор должен соблюдать соответствующие законы и нормативные акты и избегать любых действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать профессию либо являются действиями, которые разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, расценит как отрицательно влияющие на хорошую репутацию профессии.

**Вопрос:**

Численность аудиторов, являющихся работниками аудиторской организации на основании трудовых договоров, составляет 3 человека.

Возможно ли совмещение одним аудитором задания в рамках осуществления одного аудиторского задания:

* функций текущей проверки качества, включая обзорную проверку, и проведения проверки качества выполнения задания;
* функций текущей проверки качества, включая обзорную проверку, и инспектирования;
* функций проверки качества выполнения задания и инспектирования.

**Ответ:**

Международный стандарт контроля качества (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» (пункт 12) содержит следующие определения:

(j) мониторинг – процесс, предусматривающий непрерывный анализ и оценку системы контроля качества аудиторской организации, в том числе периодическое инспектирование на выборочной основе завершенных аудиторских заданий, с целью обеспечить аудиторской организации разумную уверенность в том, что ее система контроля качества работает эффективно;

(h) инспектирование – процедуры, предназначенные для обеспечения доказательств соблюдения аудиторскими группами политики и процедур контроля качества, установленных в организации в отношении завершенных заданий;

(d) проверка качества выполнения задания – процесс, выполненный по состоянию на или до даты заключения и призванный объективно оценить значимые суждения аудиторской группы и ее выводы, сделанные при формулировании заключения. Процесс проверки качества выполнения задания предназначен для аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и других заданий, при их наличии, для которых, как установила аудиторская организация, требуется проверка качества выполнения задания;

(e) лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания– партнер, иной сотрудник аудиторской организации, стороннее лицо надлежащей квалификации, или группа таких лиц, никто из которых не входит в состав аудиторской группы, с достаточным и надлежащим опытом и полномочиями, позволяющими объективно оценить значимые суждения, которые сделаны аудиторской группой, и выводы, к которым она пришла при формулировании заключения.

Таким образом, инспектирование и проверка качества выполнения задания – это процедуры, имеющие разные цели и направленность в рамках контрольных процедур аудиторской организации.

Согласно пункту 32 МСКК 1 аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что задания выполняются в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями и что аудиторская организация или руководитель задания выпускают заключения, соответствующие конкретным обстоятельствам. Такие политика и процедуры должны включать:

(a) вопросы, значимые для поддержания постоянного качества выполнения заданий;

(b) ответственность и обязанности по осуществлению надзора за выполнением задания;

(c) ответственность и обязанности по проверке качества выполнения задания.

Пункт 33 МСКК 1 устанавливает, что политика и процедуры аудиторской организации в части ответственности за проверку результатов работы должны устанавливать необходимость проверки работы менее опытных членов аудиторской группы более опытными ее членами – текущая проверка качества.

При этом согласно пункта А1 для малых аудиторских организаций в случае отсутствия сотрудников пункт 33 в отношении обязанности по текущим проверкам качества неприменим. Это означает, что единственный аудитор, выполняющий задание, является руководителем задания и сам отвечает за текущее качество выполнения задания.

Согласно приведенных определений лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, не входит в состав рабочей группы, следовательно, единственный аудитор – руководитель задания не может быть лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания.

Различие между проверкой качества выполнения задания и инспектированием состоит в следующем:

* по срокам – проверка качества выполнения задания осуществляется до выпуска аудиторского заключения; инспектирование осуществляется в отношении завершенных заданий;
* по видам заданий – проверка качества выполнения задания обязательна в случае если аудируемое лицо является эмитентом ценных бумаг, которые допущены к организованным торгам и иных заданий по выбору аудиторской организации, как правило в отношении аудита общественно-значимых организаций; инспектирование осуществляется на выборочной основе в отношении по крайней мере одного завершенного задания для каждого руководителя задания;
* по целям – проверка качества выполнения задания должна обеспечивать объективную оценку значимых суждений, выработанных аудиторской группой при выполнении задания и выводов, к которым пришла группа при формулировании заключения; инспектирование – это процедуры, предназначенные для обеспечения доказательств соблюдения аудиторскими группами политики и процедур контроля качества, установленных в организации.

Таким образом, аудитор-руководитель задания не может выполнять инспектирование в отношении в отношении завершенного им же задания.

В соответствии с пунктом 48 (с) МСКК 1 аудиторская организация должна организовать процесс мониторинга, призванный обеспечить ее разумную уверенность в том, что ее политика и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, актуальны, достаточны и функционируют эффективно. Эти меры должны предусматривать в том числе, требование того, чтобы лица, участвующие в выполнении задания или в проверке качества выполнения задания, не привлекались к инспектированию этого задания.

В небольших аудиторских организациях согласно пункта А68 МСКК 1 допускается возможность выполнения процедур мониторинга лицами, которые отвечают за разработку и внедрение политики и процедур контроля качества аудиторской организации, или которые, возможно, участвуют в проведении проверки контроля качества задания по данному заданию. Для организаций с небольшим числом сотрудников предусматривается возможность обратиться к стороннему лицу надлежащей квалификации или к другой организации и воспользоваться их услугами для проведения инспектирования и прочих процедур мониторинга. Допускается, что аудиторская организация может договориться об объединении ресурсов с другими организациями, для содействия осуществлению мониторинга.

Конкретный порядок осуществления внутреннего контроля качества устанавливается Правилами внутреннего контроля аудиторской организации.

Таким образом, лицо, осуществившее проверку качества выполнения задания, может в дальнейшем осуществить инспектирование этого же задания.