 **САМОРЕГУЛИРУЕМАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРОВ**

**«Российский Союз аудиторов»**

**(Ассоциация)**

**член Международной федерации бухгалтеров (IFAC)**

Дайджест актуальных вопросов аудита

(пилотный номер)

Разъяснения и рекомендации Комитета по стандартизации и методологии и Комитета по контролю качества для членов СРО РСА

Утверждено на совместном заседании  
Комитета по стандартизации и методологии СРО РСА  
и Комитета по контролю качества СРО РСА 24 мая 2019 г.

Настоящие разъяснения и рекомендации по различным вопросам применения законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности сформированы на основании ответов на типичные вопросы членов СРО РСА. Данный материал носит исключительно информационно-разъяснительный характер, не препятствует членам СРО РСА руководствоваться своим пониманием норм законодательства об аудиторской деятельности. Данный материал не предназначен для использования членами СРО РСА или иными лицами в обосновании своей позиции при возникновении споров с любыми третьими лицами, включая государственные органы. Позиция третьих лиц по указанным вопросам может отличаться от предлагаемой трактовки.

**Содержание**

[Определение субъекта ч.3 ст.5 Федерального закона № 307-ФЗ 3](#_Toc9603135)

[Наименование применимой концепции подготовки финансовой отчетности, отличной от МСФО, применяемой в Российской Федерации. 4](#_Toc9603136)

[Использование формулировки «бухгалтерская» или «бухгалтерская (финансовая) отчетность». 5](#_Toc9603137)

[Обязательность указания формулировки «включая краткий обзор основных положений учетной политики» в разделе «Мнение» аудиторского заключения. 5](#_Toc9603138)

[Дата выпуска аудиторского заключения и дата получения письменных заявлений. 6](#_Toc9603139)

[Должны ли в рабочих документах аудитора содержаться копии документов аудируемого лица? 6](#_Toc9603140)

[Аудиторское заключение в виде электронного документа 6](#_Toc9603141)

[Формат указания лиц, отвечающих за корпоративное управление, в аудиторском заключении 7](#_Toc9603142)

[Подписание аудиторского заключения 8](#_Toc9603143)

[Содержание аудиторского заключения в случае, когда в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица чистые активы меньше уставного капитала 9](#_Toc9603144)

# Определение субъекта ч.3 ст.5 Федерального закона № 307-ФЗ

На основании части 1 статьи 214 Гражданского кодекса Российской Федерации к государственной собственности относится имущество, принадлежащее на праве собственности Российской Федерации (федеральная собственность), и имущество, принадлежащее на праве собственности субъектам Российской Федерации - республикам, краям, областям, городам федерального значения (г. Москва, г. Санкт-Петербург и г. Севастополь), автономным областям, автономным округам (собственность субъекта Российской Федерации).

В соответствии с требованиями статьи 66 Гражданского кодекса Российской Федерации под долей в уставном (складочном) капитале хозяйственного общества понимается имущество учредителя (кредитора), которое может быть выражено в денежной или иной форме и является величиной чистых активов хозяйственного общества. При этом учредитель (кредитор) обладает правом владения, и распоряжения таким имуществом, то есть такое имущество признается собственностью кредитора, а в случае, если кредитором выступает другое хозяйственное общество - собственностью такого хозяйственного общества.

При этом режим государственной собственности, на доли в уставном капитале, принадлежащие хозяйственным обществам с государственным участием не распространяется, поскольку отсутствует прямое участие государства.

**Момент определения субъекта ч.3 ст.5 Федерального закона № 307-ФЗ**

В аудиторской практике встречаются ситуации изменения установленного законом критерия в течение проверяемого периода, или даже в ходе проведения аудита. Например, аудируемое лицо на дату окончания отчетного периода может не соответствовать критериям предусмотренным частью 3 статьи 5 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 N 307-ФЗ, но на дату выпуска аудиторского заключения стало соответствовать установленному критерию. Например, доля государственной собственности в уставном капитале к моменту выпуска аудиторского заключения повысилась до величины не менее 25% или ценные бумаги стали допущены к организованным торгам.

Дать однозначный ответ на вопрос о том, аудитор с каким аттестатом имеет право проводить аудит такой организации, не представляется возможным. Данный вопрос рассматривался на заседании Совета по организации внешнего контроля качества работы аудиторских организаций Федерального казначейства 14 декабря 2018 года, и было принято решение (пункт VI повестки для) о формировании предложений по разъяснению положений части 3 статьи 5 Федерального закона "Об аудиторской деятельности» для рассмотрения на Рабочем органе Совета по аудиторской деятельности.

www.roskazna.ru/kontrol/vneshniy-kontrol-kachestva-raboty-auditorskikh-organizatsiy/sovet-po-organizatsii-vneshnego-kontrolya-kachestva-raboty-auditorskih-organizatsiy/rezultaty-deyatelnosti-sovet/?year=2018

В целом, представляется обоснованным применение следующего общего подхода. Любые установленные законом ограничения должны иметь под собой обоснование. Если аудиторское заключение адресовано лицам, среди которых государство или его представители отсутствуют (или государство имеет долю ниже установленного предела), то общественная значимость субъекта, который составляет и предоставляет аудируемую отчетность, очевидно, уже не имеет места. Тогда нет оснований устанавливать повышенные требования не только к самой отчетности, но и, соответственно, к аудиту такой отчетности.

# Наименование применимой концепции подготовки финансовой отчетности, отличной от МСФО, применяемой в Российской Федерации

Согласно пункту 13 Международного стандарта аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудит в соответствии с Международными стандартами аудита» применимая концепция подготовки финансовой отчетности – концепция подготовки финансовой отчетности, принятая руководством, а также, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, организации и используемая при подготовке финансовой отчетности; эта концепция является приемлемой с точки зрения характера организации и цели подготовки финансовой отчетности или ее использование требуется законами или нормативными актами.

Согласно пункту 15 МСА 700 (пересмотренного) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» аудитор должен оценить, содержит ли финансовая отчетность надлежащую ссылку на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности или ее описание.

В пункте 27 МСА 700 (пересмотренного), указано 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.

Таким образом, МСА не содержат формулировки описания применимой концепции подготовки финансовой отчетности конкретной юрисдикции.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность в Российской Федерации подготавливается на основании Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете". Согласно пункту 1 статьи 1 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" его целями являются установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета, а также издаваемыми в рамках Закона N 402-ФЗ нормативными актами.

Предлагаемая в шаблонах аудиторских заключений, разработанных Советом по аудиторской деятельности, а также шаблонах аудиторских заключений, разработанных СРО РСА, формулировка описания применимой концепции подготовки финансовой отчетности «правила составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленные в Российской Федерации» соответствует принципам, содержащимся в МСА и объединяет как Закон N 402-ФЗ, так и принятые на его основании стандарты и иные документы, регулирующие процедуры подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

# Использование формулировки «бухгалтерская» или «бухгалтерская (финансовая) отчетность»

Термин «бухгалтерская (финансовая) отчетность» введен и используется в Федеральном законе от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", в частности статья 13 указанного Закона устанавливает общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности, статья 14 определяет состав бухгалтерской (финансовой) отчетности, статья 16 - особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица и т.д.

Подзаконные нормативные акты, в которых используется иная терминология, не могут противоречить нормам закона.

Таким образом, использование иной терминологии будет являться несоответствием требованиям законодательства Российской Федерации в области бухгалтерского учета, несмотря на то, что в Международных стандартах аудита термин «бухгалтерская (финансовая) отчетность» не используется.

# Обязательность указания формулировки «включая краткий обзор основных положений учетной политики» в разделе «Мнение» аудиторского заключения

Согласно пункту 24 Международного стандарта аудита 700 (пересмотренного) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» в разделе «Мнение» аудиторского заключения также необходимо, в частности указать название каждого отчета, который входит в состав финансовой отчетности, а также дать ссылку на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

Порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации регулируется Федеральным законом от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", статья 14 которого устанавливает состав бухгалтерской (финансовой) отчетности. В общем случае годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

Согласно пункту 17 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н, организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств.

При этом согласно пункту 3 ПБУ 1/2008 обязанность в части раскрытия учетной политики возлагается на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам, либо организации могут раскрывать положения учетной политики по собственной инициативе.

Таким образом, в отчетность, составленную по правилам, принятыми в Российской Федерации, могут не включаться положения учетной политики, если отчитывающаяся организация не публикует свою отчетность. Вследствие этого указания на краткие положения учетной политики в разделе «Мнение» аудиторского заключения не приводятся, если сама отчетность не содержит раскрытия положений учетной политики.

В иных случаях, когда требования применимой концепции подготовки финансовой отчетности предусматривают раскрытие в пояснениях положений учетной политики, в разделе «Мнение» аудиторского заключения включается фраза «включая краткий обзор основных положений учетной политики» или аналогичная ей.

# Дата выпуска аудиторского заключения и дата получения письменных заявлений.

Пункт 14 МСА 580 «Письменные заявления» устанавливает, что дата письменных заявлений должна быть по возможности максимально приближенной к дате аудиторского заключения в отношении финансовой отчетности, но не может быть позже указанной даты.

Стандарты не устанавливают конкретных минимальных сроков между датой письменных заявлений и датой выпуска аудиторского заключения.

Представляется, что такие сроки должны быть разумными, с учетом того, что как сказано в пункте А15 МСА 580, так как аудитора интересуют события, имевшие место вплоть до даты аудиторского заключения, поскольку они могут потребовать внесения корректировок или раскрытия информации в финансовой отчетности, письменные заявления руководства должны быть датированы числом, которое по возможности максимально приближено к дате аудиторского заключения о финансовой отчетности, но не позже этой даты.

Приемлемость срока зависит от конкретных обстоятельств задания и от профессионального мнения аудитора, однако, она вряд ли может быть больше одного рабочего дня. То есть, в обычной ситуации письмо-представление должно быть подписано в день выпуска аудиторского заключения.

# Должны ли в рабочих документах аудитора содержаться копии документов аудируемого лица?

Объем хранимых в рабочих файлах аудитора доказательств, включая выдержки или копии документов аудируемого лица, определяется конкретными условиями аудиторского задания.

При этом включение в аудиторскую документацию выдержек или копий документов аудируемой организации, как это следует из пункта А3 МСА 230 «Аудиторская документация», является правом, а не обязанностью аудитора.

Как правило, такие копии бывают необходимы для того, чтобы подтвердить значимые суждения аудитора. Хранить копии всех документов аудируемого лица, которые были рассмотрены в ходе аудите, не является обязанностью аудитора.

# Аудиторское заключение в виде электронного документа

Согласно пункту 20 МСА 700 (пересмотренного) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» аудиторское заключение должно быть в письменной форме, под письменным заключением понимается, как указано в пункте A18 МСА 700, заключение на бумажных и электронных носителях. При этом к аудиторскому заключению должна прилагаться бухгалтерская (финансовая) отчетность, в отношении которой выражается мнение.

Международные стандарты аудита не предусматривают одновременного выпуска аудиторского заключения и в бумажном виде и на электронных носителях. Форма выпуска аудиторского заключения определяется условиями аудиторского задания.

Федеральный закон от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи" в статье 2 вводит понятие «электронной подписи» - это информация в электронной форме, которая присоединена к другой информации в электронной форме (подписываемой информации) или иным образом связана с такой информацией и которая используется для определения лица, подписывающего информацию.

В статье 6 Федерального закона от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи" определены условия признания электронных документов, подписанных электронной подписью, равнозначными документам на бумажном носителе, подписанным собственноручной подписью, в частности в пункте 1 указанной статьи сказано, что информация в электронной форме, подписанная усиленной квалифицированной электронной подписью, признается электронным документом, равнозначным документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью, и может применяться в любых правоотношениях в соответствии с законодательством Российской Федерации, кроме случая, если федеральными законами или принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами установлено требование о необходимости составления документа исключительно на бумажном носителе.

Таким образом, выпуск аудиторского заключения в виде электронного документа, подписанного усиленной квалифицированной электронной подписью, представляется возможным при условии, что такая форма выпуска аудиторского заключения предусмотрена договорными отношениями с заказчиком.

# Формат указания лиц, отвечающих за корпоративное управление, в аудиторском заключении

Согласно пункту 33 МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» 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.

МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» указывает на разнообразие структур корпоративного управления и на возможное наличие нескольких лиц и уровней корпоративного управления.

Поэтому Международные стандарты аудита не предусматривают конкретизации ни должностей руководства, ни должностей или позиций лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Таким образом, указание в разделе «Ответственность за финансовую отчетность» формулировки «руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление» без указания наименования органа, должности и имен представляется достаточным, однако аудитор может счесть необходимым указать конкретную информацию о лице, отвечающем за корпоративное управление.

# Подписание аудиторского заключения

**Количество подписей**

В пункте A64 МСА 700 (пересмотренного) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» допускаются различные варианты подписания аудиторского заключения: «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».

Российское законодательство (требования юрисдикции), а именно Федеральный закон от 30.12.2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" не содержат дополнительных указаний о том, как аудиторское заключение должно быть подписано.

Таким образом, любой из отраженных в МСА 700 вариантов подписания аудиторского заключения, в том числе и отраженный в вопросе (подписание единоличным исполнительным органом от имени аудиторской организации) является правомерным. Отсутствие такого способа подписания аудиторского заключения в сборнике заключений не является препятствием к его применению, поскольку примеры заключений, в том числе и содержащиеся в Сборниках, выпущенных СРО РСА, являются рекомендуемыми.

Подписание аудиторского заключения, выпущенного в отношении аудируемых лиц, поименованных в части 3 статьи 5 Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» осуществляется лицами, имеющими квалификационный аттестат аудитора, выданный в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 г. N  307- ФЗ.

**Аудит годовой финансовой отчетности, составленной по МСФО**

Согласно пункту 3 статьи 1 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности" консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО. Субъекты, на которых распространяется действие этого закона, поименованы в пункте 1 указанного закона.

В соответствие с подпунктом 5 пункта 1 статьи 5 Федерального закона от 30.12.2008 №307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) раскрывает годовую сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность, она подлежит обязательному аудиту.

Таким образом, если проводится аудит отчетности по МСФО, подготовленной согласно закона "О консолидированной финансовой отчетности", руководителем задания по аудиту такой отчетности может быть лишь лицо, признаваемое аудитором в смысле статьи 4 Федерального закона № 307-ФЗ, то есть, имеющее квалификационный аттестат, выданный саморегулируемой организацией аудиторов в соответствии с данным законом.

В случае проведения аудита отчетности по МСФО организации, не входящей в список субъектов, поименованных в пункте 1 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности" руководителем задания может быть аудитор с любым квалификационным аттестатом, обладающий соответствующей компетенцией согласно Кодекса профессиональной этики аудиторов.

# Содержание аудиторского заключения в случае, когда в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица чистые активы меньше уставного капитала

Пункт 10 МСА 570 (пересмотренного) «Непрерывность деятельности» предусматривает, что при выполнении процедур оценки рисков в соответствии с требованиями МСА 315 (пересмотренным) аудитор должен проанализировать, имеют ли место события или условия, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. При этом аудитор должен установить, провело ли уже руководство предварительную оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

Согласно пункту 22 МСА 570 (пересмотренного) аудитор должен выразить немодифицированное мнение и в аудиторское заключение должен быть включен отдельный раздел под заголовком «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» только в случае, если информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности. При этом раскрытие информации в финансовой отчетности предусматривает наличие соответствующего примечания в ней, к которому должно быть привлечено внимание в аудиторском заключении.

В случае, если применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются Российские правила подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, само по себе отражение величины чистых активов в разделе 3 «Чистые активы» Отчета об изменениях капитала форм бухгалтерской отчетности организаций, утвержденных Приказом Минфина России от 02.07.2010 N 66н, не является адекватным раскрытием информации, то есть аудитор не может включить в аудиторское заключение раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» если отсутствуют соответствующие примечания к финансовой отчетности.

В соответствии с пунктом 17 МСА 570 (пересмотренного), аудитор должен оценить, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности, и сделать вывод относительно правомерности применения этого принципа. Если аудитор надлежащим образом проанализировал обстоятельства деятельности аудируемого лица, и, несмотря на нарушение законодательных требований к величине чистых активов, пришел к выводу о том, что аудируемое лицо в состоянии продолжать деятельность непрерывно, то аудитор не имеет обязанности включать раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» в аудиторское заключение либо модифицировать мнение в связи с данным вопросом.