



# САМОРЕГУЛИРУЕМАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРОВ АССОЦИАЦИЯ “СОДРУЖЕСТВО”



## Концептуально-прикладные аспекты применения МСА

### Чая Владимир Тигранович

доктор экономических наук, профессор,  
главный научный сотрудник кафедры  
учета, анализа и аудита МГУ имени М.В. Ломоносова,  
Член Правления СРО ААС, председатель Комиссии по  
контролю качества СРО ААС,  
Член Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности



Согласно п.5 ст. 10 Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих

обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Закона № 307-ФЗ, осуществляют СРО аудиторов в отношении своих членов, а также **уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору.**

В ходе осуществления проверки контролеры должны убедиться, что объект ВККР и его аудиторы соблюдали Федеральный закон "Об аудиторской деятельности", стандарты аудиторской деятельности, кодекс профессиональной этики аудиторов, правила независимости аудиторов и аудиторских организаций.

При этом, в ходе проверок возникают вопросы, на которые отсутствуют однозначные ответы. При этом, позиция объекта контроля может не совпадать с позицией контролеров.

**КАК ПОСТУПАТЬ В ТАКИХ СЛУЧАЯХ?  
НАШЕ МНЕНИЕ – ВЫРАБАТЫВАТЬ ЕДИНЫЕ ПОДХОДЫ.**

# Порядок ведения аудиторской документации и ее подписания



## ПРОБЛЕМАТИКА

При осуществлении внешних проверок контроля качества надзорный орган в лице Федерального казначейства зачастую требуют представления им рабочей документации, в обязательном порядке содержащей подписи составителей.

В случае ведения документации на электронных носителях информации, предъявляется требование о том, что такая документация должна быть подписана с помощью электронной подписи (ЭЦП). В противном случае, контролеры надзорного органа зачастую не принимают аудиторскую документацию, составленную в электронной форме.

# Порядок ведения аудиторской документации и ее подписания

Обязанности аудитора по подготовке аудиторской документации при проведении аудита финансовой отчетности установлены МСА 230 «Аудиторская документация».

Согласно МСА аудиторская документация, рабочая документация, рабочие документы - записи о выполненных аудиторских процедурах, полученных уместных аудиторских доказательствах и сделанных аудитором выводах.

**А3. Аудиторская документация может вестись на бумаге либо на электронных или иных носителях.**

Федеральный закон от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи" регулирует отношения в области использования электронных подписей при совершении гражданско-правовых сделок, оказании государственных и муниципальных услуг, исполнении государственных и муниципальных функций, при совершении иных юридически значимых действий, в том числе в случаях, установленных другими федеральными законами.

**Т.е., требования Закона « 63-ФЗ к аудиторской документации не относятся.**

# Порядок ведения аудиторской документации и ее подписания

## ПОЗИЦИЯ

**а.** Аудиторская документация может вестись в электронном виде. Это прямо следует из положений МСА 230 «Аудиторская документация»:

**б.** Требование об обязательном заверении документации в электронном виде электронной подписью не основано на положениях действующего законодательства.

**с.** Аудиторским организациям рекомендуется закрепить в своих внутрифирменных документах порядок ведения аудиторской документации (вопросы ЭЦП, необходимости шифрования, архивирования и хранения документации на электронных носителях устанавливаются каждой аудиторской организацией самостоятельно).

**д.** Рекомендуется определить перечень рабочих документов, подлежащих оформлению на бумажных носителях, ввиду необходимости их подписания специалистами аудиторской организации или аудируемой организации.



# О подписании аудиторского заключения

## ПРОБЛЕМАТИКА



Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010), действующим ранее, было установлено, что аудиторское заключение подписывается руководителем аудиторской организации или уполномоченным им лицом, имеющим квалификационный аттестат аудитора.

МСА 700, устанавливающий требования к аудиторскому заключению содержит следующее указание:

**«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».**

**КТО ИМЕЕТ ПРАВО ПОДПИСЫВАТЬ АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ?**

**РУКОВОДИТЕЛЬ АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ?**

**АУДИТОР?**

# О подписании аудиторского заключения

## ***ПОЗИЦИЯ 1.***

Подписывать аудиторское заключение от имени аудиторской организации должен либо руководитель аудиторской организации, либо уполномоченное им лицо (по аналогии с ранее действующими требованиями).

## ***ПОЗИЦИЯ 2.***

Руководитель аудиторской организации, не принимавший непосредственного участия в аудиторском задании не должен подписывать заключение, т.к. подпись руководителя аудиторской организации не есть то же самое, что подпись от имени аудиторской организации.



## О подписании аудиторского заключения

В результате обсуждения члены профессионального сообщества пришли ко мнению, что смысл, вкладываемый в положения МСА в данном пункте, действительно не в полной мере соответствует обычаям делового оборота, принятым в Российской Федерации.

При этом, практика выдачи аудиторского заключения без подписи и печати не может быть принята на территории РФ, т.к. такой документ с точки зрения пользователей не будет иметь юридической силы.

Наиболее простым способом, с помощью которого можно исполнить требования МСА является подписание заключения либо **руководителем аудиторского задания** (на основании доверенности и/или приказа руководителя организации), либо **двумя подписями: руководителем организации и руководителем аудиторского задания.**

Однако, для ряда аудиторских организаций такой порядок является сложно реализуемым, т.к. на момент выпуска аудиторского заключения соответствующие специалисты могут отсутствовать в офисе организации и получить их подпись может быть затруднительно. Ответ на этот вопрос в ходе обсуждения не был выработан.

*Обращаем внимание на положение МСА 700, отсылающее к требованиям конкретной юрисдикции. Считаем целесообразным закрепить порядок подписания АЗ законодательно.*

# О принятии аудиторского задания в отсутствии пояснений к финансовой отчетности.

## ПРОБЛЕМАТИКА

Согласно МСА 700 "Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности" : «Настоящий стандарт применяется к аудиту **полного комплекта финансовой отчетности общего назначения**».

Согласно Федеральному Закону от 06.12.2011 N 402-ФЗ и Приказу Минфина России от 2 июля 2010 г. N 66н. годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним: отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средства и иные приложения (пояснения).

Существует позиция, согласно которой, если на этапе принятия задания в составе финансовой отчетности, подлежащей аудиту, отсутствует такой элемент отчетности как пояснения, в которых отражается, какая концепция подготовки финансовой отчетности, применялась при подготовке финансовой отчетности, аудитор должен отказаться от принятия такого задания.

Однако, есть мнение, что данное утверждение не в полной мере основывается на действующих МСА.

# О принятии аудиторского задания в отсутствии пояснений к финансовой отчетности.



По результатам обсуждения участники пришли ко мнению, что отсутствие какого-либо из обязательных элементов отчетности (а пояснения являются таким обязательным элементом) на этапе принятия задания не являются основанием для отказа от задания.

Однако, если к моменту выпуска аудиторского заключения аудитору предоставлена финансовая отчетность, в которой отсутствуют какие-либо из обязательных элементов, аудиторское заключение должно быть составлено с учетом требований МСА 805, т.е. как аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения или отдельных отчетов финансовой отчетности.

В этом случае аудитор должен **модифицировать мнение** в отношении элементов финансовой отчетности или включить в аудиторское заключение раздел **"Важные обстоятельства"** или **"Прочие сведения"** соответственно

## Вопросы, подлежащие согласованию на этапе принятия задания (включение соответствующих условий в договор или в письмо-соглашение)

МСА 210 содержит достаточно подробные указания на то, какие именно согласованные условия аудиторского задания должны быть отражены в письме-соглашении об условиях аудиторского задания и/ или в договоре.

А именно:

- (a) цель и объем аудита финансовой отчетности;
- (b) обязанности аудитора;
- (c) обязанности руководства;
- (d) указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности;
- (e) описание предполагаемой формы и содержания заключений и отчетов, которые должен выпустить аудитор, а также заявление о том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых заключение или отчет аудитора могут отличаться от ожидаемого по форме и содержанию.

# Вопросы, подлежащие согласованию на этапе принятия задания (включение соответствующих условий в договор или в письмо-соглашение)

## ПРОБЛЕМАТИКА

Достаточно распространенной является ситуация, при которой заказчиком аудиторской проверки является либо собственник аудируемой организации, либо руководство, не принимавшее участие в подготовке отчетности за аудируемый период (смена руководства, конкурсный управляющий и т.п.)

**В этом случае основополагающее допущение, что члены руководства организации признали и осознают тот факт, что на них возлагаются обязанности о принятии на себя ответственности за подготовку финансовой отчетности не может быть применено.**

Может ли в этом случае аудитор принять аудиторское задание без нарушения требований МСА 210?

# Вопросы, подлежащие согласованию на этапе принятия задания (включение соответствующих условий в договор или в письмо-соглашение)

## ПРОБЛЕМАТИКА

Одним из важных вопросов, стоящих перед аудитором является определение лиц, ответственных за корпоративное управление (ЛОКУ).

Наиболее сложной является ситуация, когда затруднительно определить ЛОКУ, основываясь на структуре корпоративного управления аудируемой организации.

## ПОЗИЦИЯ

Считаем целесообразным рекомендовать аудиторам определять ЛОКУ на этапе согласования аудиторского задания и определять лиц, ответственных за информационное взаимодействие с аудитором в договоре и/или письме-соглашение.

Также было бы полезным получить разъяснения надзорного органа о порядке определения ЛОКУ в конкретных случаях, например, при аудите организаций, в отношении которых введено арбитражное управление.

# Порядок раскрытия в отчетности и АЗ конечного бенефициара аудируемой организации

## ПРОБЛЕМАТИКА

### *Связанные стороны и конечные бенефициары*

П.13 ПБУ 11/2008 установлено, что если юридическое и (или) физическое лицо контролирует другое юридическое лицо, или юридические лица контролируются одним и тем же юридическим и (или) одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц), то характер отношений между ними подлежит описанию в бухгалтерской отчетности независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними.

Понятие бенефициарного владельца, установлено Федеральным законом от 07.08.2001 N 115-ФЗ "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма". Исходя из ст. 3 Закона N 115-ФЗ бенефициарный владелец юридического лица - это физическое лицо, которое в конечном счете прямо или косвенно (через третьих лиц) владеет (имеет преобладающее участие более 25% в капитале) данным юридическим лицом либо имеет возможность контролировать действия данного юридического лица.

Согласно ст. 6.1. Федерального закона от 07.08.2001 N 115-ФЗ организация обязана раскрывать в отчетности информацию о своих бенефициарных владельцах.



# Порядок раскрытия в отчетности и АЗ конечного бенефициара аудируемой организации

## ПРОБЛЕМАТИКА

На практике Аудиторы достаточно часто сталкиваются с ситуацией, когда организация отказывается раскрывать в отчетности информацию о конечных бенефициарах.

## ПОЗИЦИЯ

В ходе обсуждения участники согласились, что отсутствие информации о бенефициарных владельцах аудируемой организации **влечет за собой модификацию** аудиторского заключения, однако, аудитор не обязан раскрывать в заключении конкретных бенефициарных владельцев, а **только обращает внимание пользователей отчетности на отсутствие такой информации.**

**При этом, считаем целесообразным обратиться в Минфин РФ с просьбой выпустить разъяснение о порядке и необходимости раскрытия информации о конечных бенефициарах в финансовой отчетности**



**Спасибо за внимание!**

**ЧАЯ В.Т.**