



САМОРЕГУЛИРУЕМАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРОВ

АССОЦИАЦИЯ «СОДРУЖЕСТВО»

член Международной Федерации Бухгалтеров (IFAC)
(ОГРН 1097799010870, ИНН 7729440813, КПП 772901001)



119192, г. Москва, Мичуринский проспект, дом 21, корпус 4.
т: +7 (495) 734-22-22, ф: +7 (495) 734-04-22, www.auditor-sro.org, info@auditor-sro.org

«17» декабря 2019 года

**Комитет по стандартизации и методологии аудиторской деятельности по
Комиссия по контролю качества**

**«О применении требований законодательства и международных стандартов
аудита при оформлении аудиторского заключения»**

Вопрос №1.

О наименовании «бухгалтерская отчетность» или «бухгалтерская (финансовая) отчетность» в аудиторском заключении

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ и Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. №402-ФЗ используется термин «бухгалтерская (финансовая) отчетность» («годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность»).

В соответствии с ч. 3 ст.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Согласно ч.1 ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторское заключение - официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

В соответствии со ст. 13. Федерального закона «О бухгалтерском учете» предусмотрены общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности:

1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

2. Экономический субъект составляет годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, если иное не установлено другими федеральными законами, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

3. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный год.

Если заключение составляется в отношении отчетности, предусмотренной Федеральным законом от 27.07.2011 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», то применяется термин «годовая консолидированная финансовая отчетность».

Согласно п. МСА 700 (Пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) устанавливаются обязанности аудитора по формированию мнения о финансовой отчетности, описываются форма и

содержание аудиторского заключения, выпущенного в результате аудита финансовой отчетности.

В Сборнике примерных форм аудиторских заключений, составленных в соответствии с международными стандартами аудита (одобрено Советом по аудиторской деятельности 12 декабря 2016 г. (протокол № 28, раздел VI), 6 июня 2017 г. (протокол № 34, раздел II), 21 декабря 2018 г. (протокол N 44), формы аудиторских заключений предусматривают отражение информации:

«...годовая бухгалтерская отчетность составлена ... в соответствии с правилами составления бухгалтерской отчетности, установленными в Российской Федерации...»;

«...финансовой отчетности, составленной ... в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО)...».

Таким образом в Сборнике принят следующий подход к наименованию бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- отчетность, составленная в соответствии с правилами, установленными в Российской Федерации, называется бухгалтерской отчетностью;
- отчетность, составленная в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, называется финансовой отчетностью.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» устанавливает требования как для отчетности, составленной по российским правилам, так для отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, поэтому применяет обобщенное название отчетности – бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Отдельные правовые нормативные акты уточняют это название:

- Российские правила составления отчетности для юридических лиц, кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений, содержатся, в частности, в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», в котором отчетность организации называется бухгалтерской отчетностью.
- Правила составления отчетности кредитными организациями содержатся в Федеральном законе № 395-1 «О банках и банковской деятельности», в котором отчетность кредитной организации называется бухгалтерской (финансовой) отчетностью.
- Международные стандарты финансовой отчетности отчетности организации называют финансовой отчетностью.

Таким образом, аудитор в аудиторском заключении, выдаваемом по результатам проведения аудита, выражает мнение о бухгалтерской, о финансовой, о бухгалтерской (финансовой) или годовой консолидированной финансовой отчетности, в зависимости от обстоятельств аудиторского задания.

Если заключение составляется в отношении отчетности, предусмотренной Федеральным законом № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», то применяется термин «консолидированная финансовая отчетность». Если заключение составляется в отношении отчетности, предусмотренной Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», то применяется термин «бухгалтерская (финансовая) отчетность».

При составлении аудиторского заключения необходимо ориентироваться на примеры аудиторских заключений, приведенные в МСА 700, МСА 705 и МСА 706.

Кроме того, в соответствии с решением Совета по аудиторской деятельности целесообразно руководствоваться Сборником примерных форм аудиторских заключений, составленных в соответствии с международными стандартами аудита, размещенным на официальном Интернет-сайте Минфина России www.minfin.ru в разделе «Аудиторская деятельность - Стандарты и правила аудита - Разъяснения и рекомендации».

Вопрос №2.

О наименовании «Аудиторское заключение» или «Аудиторское заключение независимого аудитора»

В соответствии со ст. 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ аудиторское заключение - официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Аудиторское заключение должно содержать наименование "Аудиторское заключение".

В соответствии с п. 21 Международного стандарта аудита (МСА) 700 "Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности" (пересмотренный), введенного в действие приказом Минфина России №2н от 09.01.2019 года, аудиторское заключение должно иметь заголовок, четко указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора.

Согласно п. А20 МСА 700 заголовок, указывающий на то, что данное заключение является заключением независимого аудитора, например "Аудиторское заключение независимого аудитора", отличает заключение независимого аудитора от заключений, выпущенных другими лицами.

На сегодняшний день существует два мнения по вопросу применения указанных норм.

1. МСА содержат дополнительное требование к наименованию аудиторского заключения, содержащемуся в Федеральном законе № 307-ФЗ, и не противоречат ему.

В связи с чем соблюдение указанного дополнительного требования МСА 700 к заголовку аудиторского заключения является обязательным при проведении аудита в соответствии с Международными стандартами аудита.

Анализируя обе нормы в совокупности, можно заключить, что документ корректно называть «аудиторское заключение независимого аудитора», поскольку международные стандарты аудита не изменяют норму Федерального закона, а лишь конкретизируют ее.

При этом, отмечают, что сборник примерных форм аудиторских заключений, размещенный на сайте Минфина России, не имеет статуса нормативного документа и содержит *примерные* формы аудиторских заключений.

2. Существует коллизия в законодательстве, поскольку соблюдение требований Федерального закона № 307-ФЗ приведет к нарушению МСА 700, и наоборот.

Между тем, требования национального законодательства носят приоритетный характер и должны безусловно соблюдаться при осуществлении аудиторской деятельности.

В действующей редакции Классификатор нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов (одобрен Советом по аудиторской деятельности от 15 декабря 2016 г., протокол № 29; с изменениями от 22 декабря 2017 г., протокол № 37, от 21 сентября 2018 г., протокол № 41) по данному вопросу содержит нарушения исключительно МСА 700.

В результате в ходе внешнего контроля качества работы, проводимого саморегулируемыми организациями аудиторов и органами Федерального казначейства, возникают спорные ситуации по вопросу оценки корректности заголовка аудиторского заключения.

В настоящее время обсуждаются соответствующие изменения в Классификатор нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов. В частности, предлагается изложить п. 5.29.7 в следующей редакции:

«Аудиторское заключение по форме не соответствует установленным МСА 700 требованиям, установленным в ч. 2 ст. 6 Федерального закона № 307-ФЗ и МСА 700 (в части, не противоречащей требованиям Закона № 307-ФЗ), в том числе отсутствует или применена ненадлежащая формулировка заголовка аудиторского заключения,

заголовков соответствующих разделов, отсутствует или неверно указан адресат аудиторского заключения, необходимая информация об аудиторской организации или индивидуальном аудиторе и аудируемом лице.»

В перечне нарушенных НПА, помимо пунктов 21 - 23, 28, 33, 37, 48 МСА 700, пунктов 16, 20 МСА 705, предлагается указать ч. 2 ст. 6 Федерального закона № 307-ФЗ.

Однако решение по данному вопросу пока не принято.

До решения вопроса и формирования официальной единообразной позиции аудиторского сообщества и контрольно-надзорных органов, использование в аудиторских заключениях того или иного варианта наименования не расценивается уполномоченными экспертами по контролю качества СРО ААС как нарушение, в отчетах о результатах проверки не фиксируется.

Обращаем внимание, что настоящее разъяснение носит исключительно информационный характер и было подготовлено только для целей содействия члену СРО ААС в применении положений законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность в РФ, применительно к фактам и обстоятельствам, указанным в запросе.

Позиция комитетов и комиссий 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 письме.

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