Дайджест материалов по применению Международных стандартов аудита № 4

(апрель 2025 г)

ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА

методические разъяснения для членов СРО ААС

Москва,

2025 г.

Оглавление

[**Положения международных стандартов аудиторской деятельности, касающиеся ЛОКУ** 4](#_Toc196905801)

[**Выбор лиц, отвечающих за корпоративное управление** 9](#_Toc196905802)

[1. Может ли аудитор признать лицом, отвечающим за корпоративное управление, руководителя общества с ограниченной ответственностью (ООО), не являющегося участником этого ООО? 9](#_Toc196905803)

[2. Может ли ЛОКУ дать доверенность иному *лицу, через которое будет осуществляться информационное взаимодействие с ЛОКУ*? 10](#_Toc196905804)

[3. Может ли ЛОКУ дать доверенность руководителю аудируемого лица, сотруднику аудируемого лица, иному лицу, не связанному с аудируемым лицом на осуществление функций *лица, через которое будет осуществляться информационное взаимодействие с ЛОКУ*? 11](#_Toc196905805)

[4. Должен ли быть документально оформлен выбор лица, осуществляющего информационное взаимодействие с аудитором от имени ЛОКУ? 11](#_Toc196905806)

[5. В ООО с двумя участниками, имеющими равные доли, один из участников является единоличным исполнительным органом, ему же решением общего собрания предоставлены полномочия *как лицу, через которое осуществляется информационное взаимодействие с аудитором*, является ли он надлежащим лицом для целей информационного взаимодействия с ЛОКУ? 12](#_Toc196905807)

[6. Аудируемое лицо - ООО «Х». Согласно Уставу ООО «Х» Совет директоров в организации не предусмотрен. Аудитору известно, что единственным участником ООО «Х» является АО «Y», по Уставу которого органом управления является Совет директоров. Кто в данной ситуации будет ЛОКУ у ООО «Х»? 12](#_Toc196905808)

[7. Кто является *лицом, через которое осуществляется информационное взаимодействие с ЛОКУ,* в случае аудита саморегулируемой организации (СРО) и как должно быть оформлено волеизъявление сторон, являющихся ЛОКУ и делегировавших конкретному лицу право на взаимодействие с аудитором? 13](#_Toc196905809)

[8. Кто является ЛОКУ в унитарном предприятии? 13](#_Toc196905810)

[9. Кто является ЛОКУ аудируемого лица, чьим единственным собственником является организация, находящаяся в стадии банкротства? 14](#_Toc196905811)

[10. Кто является ЛОКУ аудируемого лица, находящегося в процедуре внешнего управления, конкурсного производства? 15](#_Toc196905812)

[**Права и обязанности аудиторов при информационном взаимодействии с лицами, отвечающими за корпоративное управление** 15](#_Toc196905813)

[11. Вопрос о разъяснении сущностных понятий терминов «надзор» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» (ЛОКУ) применительно к Международному стандарту аудита (МСА) 700 (пересмотренному) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности». 15](#_Toc196905814)

[12. Является ли нарушением аудиторской тайны предоставление лицу, отвечающему за корпоративное управление (ЛОКУ), письменной информации, представленной руководителю аудируемого лица без согласия этого руководителя? 16](#_Toc196905815)

[13. Каковы действия аудитора, если руководство аудируемого лица отказывается содействовать определению ЛОКУ, не предоставляет контактную информацию? 17](#_Toc196905816)

[**Содержание аудиторского заключения, связанное с ЛОКУ** 17](#_Toc196905817)

[14. Должно ли название раздела аудиторского заключения "Ответственность руководства за бухгалтерскую (финансовую) отчетность" содержать дополнительное указание на лиц, отвечающих за корпоративное управление, в случаях, когда руководство аудируемого лица (директор, генеральный директор) одновременно является единственным акционером (в АО) или единственным участником (в ООО) аудируемого лица или одним из нескольких акционеров (в АО) или участников (в ООО) аудируемого лица, которому поручено осуществлять надзор за процессом составления бухгалтерской (финансовой) отчетности? 17](#_Toc196905818)

[15. Должен ли раздел аудиторского заключения "Ответственность аудитора за аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности" содержать отдельный абзац, указывающий на то, что аудитор осуществляет информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, в случаях, когда руководство аудируемого лица (единоличный исполнительный орган) одновременно является акционером (в АО) или участником (в ООО) аудируемого лица? 18](#_Toc196905819)

[16. Должен ли в случае, когда одно и тоже физическое лицо является единоличным исполнительным органом аудируемого лица и конечным бенефициаром его материнской организации, раздел «Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудируемого лица, за годовую бухгалтерскую отчетность» называться «Ответственность руководства аудируемого лица за годовую бухгалтерскую отчетность»? 18](#_Toc196905820)

[17. В случае, если единоличным исполнительным органом аудируемого лица, с которым аудитор осуществляет информационное взаимодействие, в разделе "Ответственность аудитора за аудит годовой бухгалтерской отчетности"? 19](#_Toc196905821)

[18. Допустимо ли в разделе «Ответственность руководства за годовую бухгалтерскую отчетность» аудиторского заключения не описывать лиц, ответственных за осуществление надзора за процессом составления финансовой отчетности в случае, когда руководитель аудируемого лица и ответственный за надзор над составлением финансовой отчетности одно и то же лицо? 19](#_Toc196905822)

[19. Описание в аудиторском заключении информации о доведении до лиц, отвечающих за корпоративное управление (ЛОКУ) этических требований, относящихся к независимости аудитора. 19](#_Toc196905823)

# 

Настоящий дайджест имеет целевую направленность и рассматривает вопросы определения, обязанностей, информационного взаимодействия и раскрываемой в аудиторском заключении информации, относящейся к взаимодействию аудитора и лица или лиц, отвечающих за корпоративное управление (ЛОКУ).

Представляемый дайджест следует рассматривать с учетом конкретных обстоятельств аудируемого лица и аудиторского задания. В настоящем дайджесте не рассматриваются все возможные обстоятельства аудиторской деятельности; причем не все из рассмотренных в настоящем дайджесте аспектов аудиторской деятельности будут значимыми в конкретных обстоятельствах аудируемого лица и/или 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 формировании 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.

**Положения международных стандартов аудиторской деятельности, касающиеся ЛОКУ**

В международных стандартах аудиторской деятельности широко используется понятие «лицо/лица, отвечающие за корпоративное управление» и объясняется важность организации эффективного информационного взаимодействия между аудитором и ЛОКУ для целей обеспечения качества аудита, лучшей осведомленности вовлеченных в оказание услуги лиц, повышения прозрачности и улучшения коммуникативной ценности работы аудитора.

В ряде Международных стандартов аудита (МСА), в том числе в пункте 10 МСА 260 (пересмотренного) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» (МСА 260 (пересмотренный)) приведены определения терминов:

(a) лица, отвечающие за корпоративное управление, – лицо (лица) или организация (организации), (например, доверительный управляющий), которые несут ответственность за надзор за стратегическим направлением деятельности организации и имеют обязанности, связанные с обеспечением подотчетности организации. К таким обязанностям относится надзор за составлением финансовой отчетности. В некоторых организациях ряда юрисдикций к лицам, отвечающим за корпоративное управление, может относиться руководящий персонал, например, исполнительные члены коллегиального органа управления организации частного или государственного сектора или руководитель-собственник;

(b) руководство – лицо или лица, наделенные исполнительными полномочиями и отвечающие за осуществление организацией своей деятельности. В некоторых организациях ряда юрисдикций в состав руководства также входят некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление, например, исполнительные члены коллегиального органа управления или руководитель-собственник.

МСА 260 (пересмотренный) устанавливает четыре цели в отношении информационного взаимодействия с ЛОКУ:

1. четко информировать ЛОКУ об обязанностях аудитора в отношении аудита финансовой отчетности и предоставить им краткую информацию о запланированном объеме аудита и сроках его проведения;
2. получать от ЛОКУ информацию, имеющую значение для аудита;
3. своевременно предоставлять ЛОКУ информацию о полученных в результате аудита наблюдениях, которые являются значимыми и имеют отношение к обязанности таких лиц по осуществлению надзора за процессом составления финансовой отчетности;
4. обеспечить эффективное двустороннее информационное взаимодействие между аудитором и ЛОКУ.

В Руководстве по применению МСА 260 (пересмотренного) рассматривается разнообразие организационных структур, которые могут являться ЛОКУ в аудируемых лицах.

При определении лица, отвечающего за корпоративное управление, целесообразно исходить из:

1) содержательного наполнения понятия «лица, отвечающие за корпоративное управление», предусмотренного Словарем терминов и МСА 260 (пересмотренным), включая **надзор за стратегическим управлением** **и** **надзор за составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности** **(БФО)**;

2) структуры и полномочий органов управления аудируемого лица, установленных применимым законодательством Российской Федерации, учредительными документами аудируемого лица и иными его организационно-распорядительными документами;

3)конкретных условий деятельности аудируемого лица.

В таблице приведена информация об органах управления организаций, компетенции которых в соответствии с законодательством Российской Федерации подходят под определение ЛОКУ в соответствии с пунктом 10 МСА 260 (пересмотренного). При этом орган или лица, признаваемые ЛОКУ, определяются исходя из обстоятельств конкретной организации.

| **№**  **п/п** | **Организация (федеральный закон)** | **Орган, который несет ответственность:** | |
| --- | --- | --- | --- |
| **за надзор за стратегическим направлением деятельности организации** | **за надзор за составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности** |
| 1 | Акционерное общество  (Федеральный закон «Об акционерных обществах», статьи 48, 65, 69) | *Совет директоров (наблюдательный совет) общества* (определение приоритетных направлений деятельности общества) | *Совет директоров (наблюдательный совет) общества* (утверждение годового отчета, годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности общества, если уставом общества это отнесено к его компетенции)  *Общее собрание акционеров* (утверждение годового отчета, годовой (финансовой) отчетности общества, если уставом общества решение этих вопросов не отнесено к компетенции совета директоров (наблюдательного совета) общества) |
| 2 | Общество с ограниченной ответственностью  (Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью», статьи 32, 33, 40) | *Общее собрание участников общества* (определение основных направлений деятельности общества, утверждение (принятие) документов, регулирующих внутреннюю деятельность общества (внутренних документов общества)  *Совет директоров (наблюдательный совет) общества* (определение основных направлений деятельности общества, утверждение или принятие документов, регулирующих организацию деятельности общества (внутренних документов общества), если это определено уставом общества) | *Общее собрание участников общества* (утверждение годовых отчетов и годовых бухгалтерских балансов)  *Совет директоров (наблюдательный совет) общества* |
| 3 | Унитарное предприятие  (Федеральный закон «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях», статьи 20, 22) | *Собственник имущества унитарного предприятия* (определение цели, предмета, видов деятельности унитарного предприятия) | *Собственник имущества унитарного предприятия* (утверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности и отчетов унитарного предприятия) |

В том числе ЛОКУ могут являться:

1. в фонде – высший коллегиальный орган фонда (определение приоритетных направлений деятельности фонда, утверждение годовых отчетов и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности фонда);
2. в автономной некоммерческой организации – коллегиальный высший орган управления организации (определение приоритетных направлений деятельности организации, утверждение годового отчета и бухгалтерской (финансовой) отчетности организации);
3. в публично-правовой компании – наблюдательный совет публично-правовой компании (утверждение стратегии развития публично-правовой компании, утверждение годового финансового плана (бюджета) публично-правовой компании);
4. в государственной корпорации - высший орган управления государственной корпорации (утверждение долгосрочной программы деятельности и развития корпорации и (или) иного документа о долгосрочном планировании, определение порядка использования прибыли корпорации)».

Пункт 11 МСА 260 (пересмотренного) предусматривает, что аудитор должен определить соответствующее лицо или лиц в структуре корпоративного управления организации, с которыми он будет осуществлять информационное взаимодействие в рамках выполнения задания.

В большинстве случаев, когда при Совете директоров создан Комитет по аудиту, то Комитет по аудиту является частью ЛОКУ, с которым аудитор осуществляет информационное взаимодействие.

Это означает, что аудитор должен:

1. понимать структуру корпоративного управления в аудируемом лице,
2. определить ЛОКУ,
3. определить *лицо или* *лиц, через которых будет осуществляться информационное взаимодействие*. Это лицо может быть ЛОКУ, являться частью ЛОКУ, или не входить в состав ЛОКУ (например, корпоративный секретарь совета директоров, иное лицо, определенное собственником).

При этом аудитор учитывает, что информационное взаимодействие должно быть достаточно эффективным и надлежащим с тем, чтобы это *лицо, через которое будет осуществляться информационное взаимодействие*, донесло значимые вопросы до лиц, входящих в число ЛОКУ.

В случае, если в аудируемом лице имеется орган коллегиального управления, он вероятно может быть рассмотрен как ЛОКУ. Если в аудируемом лице отсутствует орган коллегиального управления, то ЛОКУ, скорее всего является собственник.

В МСА 260 (пересмотренном) рассматриваются вопросы, о которых аудитор должен информировать ЛОКУ. Стандартом определен минимальный круг вопросов для информирования, но не предусматривается, что аудитор не может информировать ЛОКУ о других вопросах.

В пунктах 19-20 МСА 260 (пересмотренного) установлено, что обязательное письменное информирование осуществляется по двум аспектам: о значимых вопросах, выявленных в ходе аудита, если, согласно профессиональному суждению аудитора, устное информирование не является адекватным, и о вопросах независимости. Таким образом, иные вопросы, не требующие обязательного письменного информирования, и информирование о которых аудитор считает целесообразным, могут быть сообщены ЛОКУ как в письменном виде, так и устно. Такая коммуникация может быть осуществлена при личной встрече, посредством информационных каналов связи, иным образом. В случае, когда информирование осуществляется устно, в рабочих документах аудитора должен быть представлен протокол встречи с указанием обсуждавшихся вопросов, участвующих лиц, места, времени встречи, каналов связи и прочего для целей документирования исполненной аудитором обязанности по информационному взаимодействию.

Письменная коммуникация может быть осуществлена путем направления документов как в бумажной форме, так и в электронной форме.

МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля» (МСА 265) сосредотачивает внимание аудитора на способах информирования о недостатках в системе внутреннего контроля, выборе вопросов для информирования, объеме информирования. При этом пункт 9 МСА 265 предусматривает, что аудитор должен *в письменной форме* сообщить своевременно о значительных недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита,

МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» (МСА 700 (пересмотренный)) содержит ряд требований к раскрытию в аудиторском заключении информации об ответственности ЛОКУ за проаудированную отчетность. Раскрытие данной информации в аудиторском заключении основывается на том, что в ходе информационного взаимодействия с ЛОКУ аудитор согласовал вопросы ответственности за отчетность и проинформировал ЛОКУ о требуемых согласно МСА вопросах.

Согласно пункту 35 МСА 700 (пересмотренного) в разделе «Ответственность руководства за финансовую отчетность» аудиторского заключения должны быть указаны лица, ответственные за осуществление надзора за процессом составления финансовой отчетности, если лица, ответственные за выполнение такого надзора, отличны от лиц, выполняющих обязанности, описанные в пункте 34 МСА 700 (пересмотренного). В этом случае в заголовке данного раздела должно быть также сделано указание на «лиц, отвечающих за корпоративное управление» или использован термин, применимый в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

В пункте А49 МСА 700 (пересмотренного) разъясняется, что если некоторые (но не все) лица, участвующие в осуществлении надзора за составлением финансовой отчетности, также участвуют в подготовке финансовой отчетности, то описание, требуемое согласно пункту 35 МСА 700 (пересмотренного), вероятно, необходимо будет изменить, чтобы надлежащим образом отразить конкретные обстоятельства организации. Когда одно и то же лицо осуществляет надзор за составлением финансовой отчетности и в то же время отвечает за подготовку финансовой отчетности, ссылка на ответственность за надзор за составлением финансовой отчетности не требуется.

Как указано в ответе на вопрос 2.1 Дайджеста 1 СРО ААС положения международных стандартов аудита, в частности МСА 700 (пересмотренного), допускают, что в аудиторском заключении не является обязательной конкретизация ни руководства (то есть указания их должностей, персональных данных), ни ЛОКУ. В соответствующих разделах аудиторского заключения допустимо использовать обобщенные термины «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление», но целесообразно указывать конкретный орган, осуществляющий функции ЛОКУ.

**Выбор лиц, отвечающих за корпоративное управление**

### Может ли аудитор признать лицом, отвечающим за корпоративное управление, руководителя общества с ограниченной ответственностью (ООО), не являющегося участником этого ООО?

Согласно статье 33 Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (Закон №14-ФЗ) к компетенции общего собрания относятся участников общества относится:

* + определение основных направлений деятельности общества, а также принятие решения об участии в ассоциациях и других объединениях коммерческих организаций;
  + утверждение устава общества, внесение в него изменений или утверждение устава общества в новой редакции, принятие решения о том, что общество в дальнейшем действует на основании типового устава, либо о том, что общество в дальнейшем не будет действовать на основании типового устава, изменение размера уставного капитала общества, наименования общества, места нахождения общества;
  + образование исполнительных органов общества и досрочное прекращение их полномочий, а также принятие решения о передаче полномочий единоличного исполнительного органа общества управляющему, утверждение такого управляющего и условий договора с ним, если уставом общества решение указанных вопросов не отнесено к компетенции совета директоров (наблюдательного совета) общества;
  + избрание и досрочное прекращение полномочий ревизионной комиссии (ревизора) общества;
  + утверждение годовых отчетов и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
  + принятие решения о распределении чистой прибыли общества между участниками общества;
  + утверждение (принятие) документов, регулирующих внутреннюю деятельность общества (внутренних документов общества);
  + принятие решения о размещении обществом облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг;
  + принятие решения о проведении аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности общества, назначение аудиторской организации (индивидуального аудитора) общества и определение размера оплаты ее (его) услуг;
  + принятие решения о реорганизации или ликвидации общества;
  + назначение ликвидационной комиссии и утверждение ликвидационных балансов;
  + решение иных вопросов, предусмотренных Федеральным законом или уставом общества.

Таким образом, собрание участников ООО соответствует определению ЛОКУ. Однако, после изучения учредительных документов ООО аудитор может определить более узкий круг участников, обладающих полномочиями надзора за составлением финансовой отчетности и рассматривать их как наиболее подходящих для информационного взаимодействия лиц.

При этом руководитель аудируемого лица, не являющийся собственником, несет ответственность за подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО), следовательно, он не имеет полномочий надзора за ее составлением, и не является ЛОКУ.

Совмещение функции руководителя и лица, осуществляющего надзор за составлением БФО, возможно в случае, если этот руководитель является единственным участником ООО (собственником/учредителем), либо иным лицом, контролирующим деятельность аудируемого лица.

### Может ли ЛОКУ дать доверенность иному *лицу, через которое будет осуществляться информационное взаимодействие с ЛОКУ*?

Согласно статье 185 ГК РФ, доверенностью признается письменное уполномочие, выдаваемое одним лицом другому лицу или другим лицам для представительства перед третьими лицами. В случае выдачи доверенности нескольким представителям каждый из них обладает полномочиями, указанными в доверенности, если в доверенности не предусмотрено, что представители осуществляют их совместно. Данные правила применяются в случаях, если доверенность выдана несколькими лицами совместно. Таким образом, ЛОКУ как коллегиальный орган или отдельное лицо может выдать доверенность, на осуществление информационного взаимодействия с аудитором другому лицу или группе лиц.

МСА 260 (пересмотренный) не требует оформления письменной доверенности, однако, аудитору целесообразно получить доказательства волеизъявления ЛОКУ при делегировании своей роли другим лицам для информационного взаимодействия с аудитором без письменной доверенности, например, путем получения подтверждения в ходе обсуждения с ЛОКУ. Такие сведения документируются в рабочих документах аудитора.

Такое лицо, через которого будет осуществляться информационное взаимодействие с ЛОКУ, не является ЛОКУ. В рабочих документах аудитора должна быть зафиксирована как информация о ЛОКУ, так и *лице, через которого будет осуществляться информационное взаимодействие с ЛОКУ*.

### Может ли ЛОКУ дать доверенность руководителю аудируемого лица, сотруднику аудируемого лица, иному лицу, не связанному с аудируемым лицом на осуществление функций *лица, через которое будет осуществляться информационное взаимодействие с ЛОКУ*?

Как следует из ответа выше, ЛОКУ может дать доверенность на осуществление функций *лица, через которое будет осуществляться информационное взаимодействие с ЛОКУ,* любому лицу по своему выбору.

Этим лицом может быть руководитель аудируемого лица, иной сотрудник аудируемого лица или не связанное с аудируемым лицом лицо.

В случае информационного взаимодействия с руководителем аудируемого лица, получившего доверенность от ЛОКУ *как лица, через которое будет осуществляться информационное взаимодействие с ЛОКУ,* следует различать его ответственность как руководителя аудируемого лица за составление БФО и этого лица. Такое наделение руководителя функциями *лица, через которое осуществляется информационное взаимодействие* с аудитором, не является заменой ответственности ЛОКУ за надзор над составлением БФО.

### Должен ли быть документально оформлен выбор лица, осуществляющего информационное взаимодействие с аудитором от имени ЛОКУ?

Следует различать ЛОКУ- лиц, отвечающих за стратегическое управление, включая надзор за финансовой отчетностью, и лицо среди ЛОКУ, с которым аудитор осуществляет информационное взаимодействие для соблюдения пункта 11 МСА 260 (пересмотренного).

Как разъясняется в пункте А5 МСА 260 (пересмотренного) при рассмотрении вопросов информационного взаимодействия с подгруппой лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор может принять во внимание следующие вопросы:

• соответствующие обязанности подгруппы и органа управления;

• характер вопроса, о котором необходимо проинформировать;

• соответствующие требования законов или нормативных актов;

• наличие у подгруппы полномочий для осуществления действий в отношении сообщенной информации и возможностей по предоставлению дополнительной информации и пояснений, которые могут потребоваться аудитору.

В случае, если ЛОКУ не выпустило соответствующую доверенность или иным образом не уполномочило иное лицо, Аудитор самостоятельно принимает решение о *лице, через которое он будет осуществлять информационное взаимодействие с ЛОКУ,* и документирует основания для такого выбора.

Пункт 11 МСА 260 (пересмотренного) устанавливает, что именно аудитор выбирает лицо из числа ЛОКУ, с которым будет осуществлять информационное взаимодействие. МСА не содержат требования к аудитору направлять запрос аудируемому лицу о том, кто является ЛОКУ и с кем из них возможно осуществление информационного взаимодействия. Однако такой запрос может быть уместен для целей аудита, и аудитор может использовать полученную в ответ на такой запрос информацию для формирования вывода по этому вопросу и отражения ее в документации по аудиту.

Также в нормативных актах не установлено обязательной нормы о документальном оформлении решения нескольких лиц, относящихся к ЛОКУ, о выборе одного или нескольких из них как *лица, через которое осуществляется информационного взаимодействие* с аудитором.

Однако в случае, когда, например, полномочия участников ООО распределены между несколькими лицами, аудитору целесообразно получить решение этих лиц о том, кто из них будет осуществлять информационное взаимодействие с аудитором. Такое решение может быть документально оформленным или быть сообщено, например, во время встречи аудитора с участниками ООО или бенефициарами.

### В ООО с двумя участниками, имеющими равные доли, один из участников является единоличным исполнительным органом, ему же решением общего собрания предоставлены полномочия *как лицу, через которое осуществляется информационное взаимодействие с аудитором*, является ли он надлежащим лицом для целей информационного взаимодействия с ЛОКУ?

Как указано выше, аудиторские процедуры, которые нужно выполнить аудитору для достижения целей МСА 260 (пересмотренного) предполагают, определение лиц, которые являются ЛОКУ, и, определение среди этих лиц того *лица или лиц, через которое будет осуществляться информационное взаимодействие* в рамках выполнения задания.

Выбор руководителя, который одновременно является собственником половины долей ООО, как лица, через которое будет осуществляться информационного взаимодействие с ЛОКУ, представляется обоснованным в связи с наличием решения общего собрания участников ООО.

### Аудируемое лицо - ООО «Х». Согласно Уставу ООО «Х» Совет директоров в организации не предусмотрен. Аудитору известно, что единственным участником ООО «Х» является АО «Y», по Уставу которого органом управления является Совет директоров. Кто в данной ситуации будет ЛОКУ у ООО «Х»?

Как указано выше, согласно статье 33 Закона №14-ФЗ к компетенции общего собрания участников общества относятся, среди прочего, утверждение годовых отчетов и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Таким образом, собрание участников ООО соответствует определению ЛОКУ.

Это означает, что – материнская организация ООО, как его участник, обладает полномочиями и несет ответственность за надзор за стратегическим направлением деятельности ООО «Х», то есть признается ЛОКУ.

*Лицо, которое следует осуществлять информационное взаимодействие,* следует определить исходя из полномочий единоличного исполнительного органа и совета директоров АО «Y» согласно Устава АО «Y», если структура корпоративного управления материнской организации известна аудитору.

Если единоличный исполнительный орган АО «Y», обладает полномочиями по принятию решений относительно деятельности его дочерней организации, то есть имеет обязанности по надзору за стратегическим управлением, включая надзор за составлением БФО, то возможно рассматривать это лицо, как *лицо, через которое осуществляется информационное взаимодействие с ЛОКУ.*

Если функцией надзора за стратегическим управлением, включая надзор за составлением БФО ООО, имеет совет директоров АО «Y», то *лицо, через которое осуществляется информационное взаимодействие с ЛОКУ*, выбирается из состава членов совета директоров.

### Кто является *лицом, через которое осуществляется информационное взаимодействие с ЛОКУ,* в случае аудита саморегулируемой организации (СРО) и как должно быть оформлено волеизъявление сторон, являющихся ЛОКУ и делегировавших конкретному лицу право на взаимодействие с аудитором?

В части 1 статьи 15 Федерального закона «О саморегулируемых организациях» от 01.12.2007 г. №315-ФЗ (Закон №315-ФЗ) определено, что органами управления саморегулируемой организации являются:

1) общее собрание членов саморегулируемой организации;

2) постоянно действующий коллегиальный орган управления саморегулируемой организации;

3) исполнительный орган саморегулируемой организации.

Согласно части 7 статье 17 Закона №315-ФЗ к компетенции постоянно действующего коллегиального органа управления саморегулируемой организации относятся, в частности, вопросы назначения аудиторской организации для проверки ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности саморегулируемой организации, принятие решений о проведении проверок деятельности исполнительного органа саморегулируемой организации. Следовательно, постоянно действующий коллегиальный орган управления СРО является ЛОКУ.

Таким образом, аудитор может обратиться в коллегиальный орган управления СРО с предложением выбрать лицо, через которое он будет осуществлять информационное взаимодействие как с ЛОКУ.

МСА не содержат требования о том, чтобы аудируемое лицо оформило полномочия *лица, через которое осуществляется информационное взаимодействие с ЛОКУ*.

Документальным свидетельством наделением лица из состава постоянно действующего коллегиального органа управления СРО *полномочиями информационного взаимодействия* с аудитором может являться выписка из решений заседания этого коллегиального органа.

### Кто является ЛОКУ в унитарном предприятии?

Согласно части 1 статьи 2 Федерального закона «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» от 14.11.2002 г. N 161-ФЗ унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на имущество, закрепленное за ней собственником; имущество унитарного предприятия принадлежит на праве собственности Российской Федерации, субъекту Российской Федерации или муниципальному образованию, от имени Российской Федерации или субъекта Российской Федерации права собственника имущества унитарного предприятия осуществляют органы государственной власти Российской Федерации или органы государственной власти субъекта Российской Федерации в рамках их компетенции, установленной актами, определяющими статус этих органов.

Таким образом, в силу закона полномочиями собственника в отношении унитарного предприятия наделены органы государственной власти, и они являются ЛОКУ в унитарных предприятиях. Аудитору следует организовать информационное взаимодействие с руководством органов государственной власти, которые установлены учредительными документами унитарного предприятия как органы, определяющие стратегическое управление унитарным предприятием.

### Кто является ЛОКУ аудируемого лица, чьим единственным собственником является организация, находящаяся в стадии банкротства?

Как рассматривалось выше, чаще всего ЛОКУ – это собственник организации, то есть лицо, осуществляющее стратегическое руководство ее деятельностью.

Если собственник, являющийся юридическим лицом, находится на стадии конкурсного производства согласно части 1 статьи 124 Закона от 26.10.2002 г «О несостоятельности (банкротстве)» №127-ФЗ (Закон №127-ФЗ), то по решению суда о признании должника банкротом влечет за собой открытие конкурсного производства.

Как установлено частью 2 статьи 126 Закона №127-ФЗ с даты принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства прекращаются полномочия руководителя должника, иных органов управления должника и собственника имущества должника - унитарного предприятия (за исключением полномочий общего собрания участников должника, собственника имущества должника принимать решения о заключении соглашений об условиях предоставления денежных средств третьим лицом или третьими лицами для исполнения обязательств должника). Руководитель должника, а также временный управляющий, административный управляющий, внешний управляющий в течение трех дней с даты утверждения конкурсного управляющего обязаны обеспечить передачу бухгалтерской и иной документации должника, печатей, штампов, материальных и иных ценностей конкурсному управляющему.

Согласно статье 127 Закона №127-ФЗ при принятии решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства арбитражный суд утверждает конкурсного управляющего, конкурсный управляющий действует до даты завершения конкурсного производства или прекращения производства по делу о банкротстве.

Таким образом, в процедуре конкурсного производства все полномочия руководства осуществляет конкурсный управляющий.

В обязанности конкурсного управляющего входит, согласно статье 129 Закона №127-ФЗ, среди прочего, обеспечение сохранности имущества должника, проведение инвентаризации имущества, к правам конкурсного управляющего относится право распоряжаться имуществом должника в порядке и на условиях, которые установлены Законом №127-ФЗ.

Статьей 12 Закона № 127-ФЗ установлены исключительные полномочия собрания кредиторов в части принятия решений по ряду вопросов. Внешний управляющий подотчетен собранию (комитету) кредиторов.

Таким образом, в случае, когда единственным собственником аудируемого лица является организация, находящаяся в стадии конкурсного производства, аудитору целесообразно рассматривать конкурсного управляющего как *лицо, через которое осуществляется информационное взаимодействие с ЛОКУ*.

### Кто является ЛОКУ аудируемого лица, находящегося в процедуре (1) внешнего управления, (2) конкурсного производства?

1. В процедуре внешнего управления функция руководителя организации-должника передаются внешнему управляющему в соответствии с главой VI «Внешнее управление» Закона №127-ФЗ. В процедуре конкурсного управления конкурсный управляющий также действует от имени организации-должника, выполняя функции руководителя в соответствии с главой VII «Конкурсное производство» Закона №127-ФЗ. То есть арбитражный управляющий выполняет роль руководителя организации-должника, однако не имеет прав и обязанностей собственников или собрания кредиторов.

Права и обязанности собрания кредиторов, установленные статьей 12 Закона №127-ФЗ, не предусматривают получения ими прав и обязанностей, связанных с подотчетностью организации – должника.

Следовательно, в организации под внешним управлением функции ЛОКУ выполняют представители собственников, из числа которых аудитор должен установить *лицо, через с которое он будет осуществлять информационное взаимодействие*.

1. Согласно ст. 126 Закона № 127-ФЗ с даты принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства прекращаются полномочия руководителя должника, иных органов управления должника и собственника имущества должника - унитарного предприятия (за исключением полномочий общего собрания участников должника, собственника имущества должника принимать решения о заключении соглашений об условиях предоставления денежных средств третьим лицом или третьими лицами для исполнения обязательств должника).

Исходя из норм статьи 12 и Главы VII Закона № 127-ФЗ функции ЛОКУ возлагаются на собрание (комитет) кредиторов.

Следовательно, при аудите должника, находящегося в конкурсном производстве, аудитору необходимо взаимодействовать с представителем собрания (комитета) кредиторов.

**Права и обязанности аудиторов при информационном взаимодействии с лицами, отвечающими за корпоративное управление**

### Вопрос о разъяснении сущностных понятий терминов «надзор» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» (ЛОКУ) применительно к Международному стандарту аудита (МСА) 700 (пересмотренному) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

Под надзором за составлением БФО с точки зрения законодательства, принятого в Российской Федерации, возможно понимать обязанности, связанные, в том числе, с утверждением БФО.

Так, согласно части 2.6 статьи 33 Закона №14-ФЗ в компетенцию общего собрания общества с ограниченной ответственностью входит утверждение годовых отчетов и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Согласно пункта 13.1 части 1 статьи 65 Федерального закона от 24.11.1995 г. №208‑ФЗ «Об акционерных обществах» в компетенцию Совета директоров входит утверждение годового отчета, годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности общества, если уставом общества это отнесено к его компетенции.

Таким образом, сущностное наполнение терминов ЛОКУ и «надзор за составлением отчетности», раскрываемых в аудиторском заключении как предусмотрено пунктом 35 МСА 700 (пересмотренного) следует понимать, исходя из содержания международных стандартов аудита, действующего законодательства и конкретной структуры корпоративного управления, принятой в аудируемой организации.

### Является ли нарушением аудиторской тайны предоставление лицу, отвечающему за корпоративное управление (ЛОКУ), письменной информации, представленной руководителю аудируемого лица без согласия этого руководителя?

Как установлено в пункте 5 МСА 260 (пересмотренного), хотя аудитор несет ответственность за информирование о вопросах в соответствии с требованиями этого стандарта, руководство организации также обязано информировать ЛОКУ, о вопросах, имеющих значение для корпоративного управления. Сообщение информации аудитором не освобождает руководство организации от этой обязанности. Также, информирование руководством организации ЛОКУ о вопросах, которые обязан сообщать аудитор, не освобождает аудитора от обязанности осуществлять информационное взаимодействие по соответствующим вопросам. Сообщение руководством информации по таким вопросам может, однако, повлиять на форму или сроки информирования аудитором ЛОКУ.

Одной из целей аудитора является, согласно пункту 9(c) МСА 260 (пересмотренного), своевременное предоставление ЛОКУ информации о полученных в результате аудита наблюдениях, которые являются значимыми и имеют отношение к обязанности таких лиц по осуществлению надзора за процессом составления финансовой отчетности.

Перечень информации, которую аудитор должен довести до сведения ЛОКУ, приведен в пункте 16 МСА 260 (пересмотренного), но не ограничивается им. Так, в пункте 16(е) указаны прочие значимые возникшие в ходе аудита, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, имеют значение для надзора за процессом подготовки финансовой отчетности.

Часть 1 статьи 9 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 г. N 307-ФЗ (Закон №307-ФЗ) определяет, что аудиторскую тайну составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками при оказании услуг, за исключением прямо указанных в Законе №307-ФЗ. При этом, согласно части 3 статьи 9 Закона №307-ФЗ аудиторская организация, индивидуальный аудитор не вправе передавать сведения и документы, составляющие аудиторскую тайну, третьим лицам либо разглашать эти сведения и содержание документов без предварительного письменного согласия лица, которому оказывались услуги.

Поскольку информационное взаимодействие с ЛОКУ является неотъемлемой частью выполнения требований МСА, и ЛОКУ является лицом, осуществляющим надзор за стратегическим направлением деятельности аудируемого лица, его нельзя рассматривать как третье лицо по отношению к аудируемому лицу.

В ином случае потребовалось бы получение согласия руководства аудируемого лица на информационное взаимодействие аудитора с ЛОКУ и предоставление ему необходимых сведений. Такая практика может затруднить исполнение аудитором других МСА, особенно в случае обнаружения или подозрений в недобросовестных действиях руководства аудируемого лица.

Таким образом, аудитор вправе предоставлять ЛОКУ информацию, которая, по мнению аудитора, соответствует цели, установленной МСА 260 (пересмотренным), включая ту информацию, которая ранее была предоставлена руководителю аудируемого лица.

### Каковы действия аудитора, если руководство аудируемого лица отказывается содействовать определению ЛОКУ, не предоставляет контактную информацию?

Как установлено в пункте 3 МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» цель аудитора состоит в том, чтобы принять предложение о проведении аудита или продолжить его проведение лишь в тех случаях, когда согласованы основные условия, на основании которых он должен проводиться, что достигается:

(a) установлением факта наличия обязательных условий для проведения аудита;

(b) подтверждением достигнутого между аудитором и руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, единого понимания условий аудиторского задания.

В случае, когда руководство аудируемого лица препятствует получению понимания аудитором структуры корпоративного управления, определению ЛОКУ, налаживанию информационного взаимодействия с ним, аудитор не может достичь цели, предусмотренной МСА, и, следовательно, не может выполнить задание согласно МСА. В таком случае аудитору следует рассмотреть влияние этого вопроса на решение о принятии задания.

Если подобные обстоятельства возникли после принятия задания, аудитору целесообразно обратиться за консультацией к юристам и оценить риски отказа от выполнения задания, вследствие препятствий для выполнения требований МСА, налагаемых руководством аудируемого лица.

**Содержание аудиторского заключения, связанное с ЛОКУ**

### Должно ли название раздела аудиторского заключения "Ответственность руководства за бухгалтерскую (финансовую) отчетность" содержать дополнительное указание на лиц, отвечающих за корпоративное управление, в случаях, когда руководство аудируемого лица (директор, генеральный директор) одновременно является единственным акционером (в АО) или единственным участником (в ООО) аудируемого лица или одним из нескольких акционеров (в АО) или участников (в ООО) аудируемого лица, которому поручено осуществлять надзор за процессом составления бухгалтерской (финансовой) отчетности?

Если руководитель является единственным акционером (участником) аудируемого лица, определение ЛОКУ и определение *лица, через которого будет осуществляться информационное взаимодействие*, очевидно. Пункт 35 МСА 700 (пересмотренного) предусматривает, что в разделе аудиторского заключения также должны быть указаны лица, ответственные за осуществление надзора за процессом составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, если лица, ответственные за выполнение такого надзора, отличны от лиц, выполняющих обязанности. В этом случае в заголовке данного раздела должно быть также сделано указание на «лиц, отвечающих за корпоративное управление» или использован термин, применимый в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

Исходя из приведенной нормы, если руководитель является единственным акционером (участником) аудируемого лица, указание в аудиторском заключении лиц, ответственных за осуществление надзора за процессом составления аудируемой отчетности, не приводится.

Если руководитель является одним из группы лиц, осуществляющих корпоративное управление, например, когда он входит в органы коллегиального корпоративного управления или является одним из участников (акционеров) аудируемого лица, существуют и иные, помимо этого руководителя лица, являющиеся ЛОКУ, на которых лежит ответственность за надзор за составлением отчетности.

В таком случае в аудиторском заключении в разделе «Ответственность руководства за финансовую отчетность» следует указывать лиц, ответственных за осуществление надзора за процессом составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, даже тогда, когда информационное взаимодействие осуществлялось исключительно с руководителем как ЛОКУ.

### Должен ли раздел аудиторского заключения "Ответственность аудитора за аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности" содержать отдельный абзац, указывающий на то, что аудитор осуществляет информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, в случаях, когда руководство аудируемого лица (единоличный исполнительный орган) одновременно является акционером (в АО) или участником (в ООО) аудируемого лица?

Согласно пункту 40 (a) МСА 700 (пересмотренного) раздел «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» аудиторского заключения должен указывать на то, что аудитор осуществляет информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита и о значимых вопросах, выявленных в ходе аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые аудитор выявляет в процессе аудита.

Требование включения в аудиторское заключение информации о том, что аудитор осуществляет информационное взаимодействие с ЛОКУ не зависит от того, какое именно лицо было выбрано из числа ЛОКУ как *лицо, через которое осуществляется информационное взаимодействие с ЛОКУ*, включая то, являлось ли это лицо руководителем организации или нет.

Таким образом, если руководитель является участником (акционером) аудируемого лица и существуют иные лица, которые могут быть отнесены к ЛОКУ, в разделе «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» аудиторского заключения должно быть указано, что аудитор осуществляет информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

### Должен ли в случае, когда одно и тоже физическое лицо является единоличным исполнительным органом аудируемого лица и конечным бенефициаром его материнской организации, раздел «Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудируемого лица, за годовую бухгалтерскую отчетность» называться «Ответственность руководства аудируемого лица за годовую бухгалтерскую отчетность»?

В ходе изучения структуры корпоративного управления аудируемого лица нужно установить, имеются ли какие-либо еще лица, помимо руководителя - бенефициара, осуществляющие надзор за составлением отчетности.

В случае, когда аудируемое лицо является 100% дочерней организацией другого юридического лица - его материнской организации, эта материнская организация обладает полномочиями в отношении аудируемого лица как собственник, и имеет обязанности в том числе по утверждению БФО в силу положений части 2 статьи 33 Закона №14-ФЗ.

Поэтому нельзя однозначно утверждать, что руководитель аудируемого лица, хотя и является конечным бенефициаром, единолично несет ответственность за надзор за составлением БФО. Это означает, что в аудиторском заключении нужно описывать как ответственность руководства, так и ЛОКУ в рассматриваемом разделе.

Таким образом, наименование раздела аудиторского заключения может быть следующим: «Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление за бухгалтерскую (финансовую) отчетность».

### В случае, если единоличным исполнительным органом аудируемого лица, с которым аудитор осуществляет информационное взаимодействие, в разделе "Ответственность аудитора за аудит годовой бухгалтерской отчетности"?

Требование включения в аудиторское заключение информации о том, что аудитор осуществляет информационное взаимодействие с ЛОКУ не зависит от того, какое именно лицо было выбрано из числа ЛОКУ для такого взаимодействия, включая то, являлось ли это лицо руководителем организации или нет.

Когда лицо, являющееся руководителем материнской организации аудируемого лица, определено в качестве ЛОКУ, могут возникнуть ситуации, когда информационное взаимодействие должно быть осуществлено с ЛОКУ более высокого уровня, например, с собственниками материнской организации.

Таким образом, в разделе «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» аудиторского заключения должно быть указано, что аудитор осуществляет информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

### Допустимо ли в разделе «Ответственность руководства за годовую бухгалтерскую отчетность» аудиторского заключения не описывать лиц, ответственных за осуществление надзора за процессом составления финансовой отчетности в случае, когда руководитель аудируемого лица и ответственный за надзор над составлением финансовой отчетности одно и то же лицо?

Поскольку руководитель является одним из лиц, осуществляющих корпоративное управление, как один из участников аудируемого лица, существуют и иное, помимо этого руководителя, лицо, являющееся ЛОКУ, на котором лежит ответственность за надзор за составлением отчетности.

В таком случае следует указывать в аудиторском заключении в разделе «Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность» лиц, ответственных за осуществление надзора за процессом составления финансовой отчетности, даже тогда, когда информационное взаимодействие осуществлялось исключительно с руководителем как ЛОКУ.

Поэтому будет ошибочным не описывать ответственность ЛОКУ в соответствующем разделе аудиторского заключения.

### Описание в аудиторском заключении информации о доведении до лиц, отвечающих за корпоративное управление (ЛОКУ) этических требований, относящихся к независимости аудитора.

Требования пункта 40 Международного стандарта аудита (МСА) 700 (пересмотренного) состоят, в частности в том, что при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, необходимо указывать на то, что аудитор предоставляет лицам, отвечающим за корпоративное управление, заявление о том, что он выполнял все соответствующие этические требования в отношении независимости и довел до их сведения информацию обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно счесть оказывающими влияние на независимость аудитора, и, если необходимо, обо всех соответствующих мерах предосторожности, представляют собой минимальный обязательный набор сведений, необходимых для отражения в аудиторском заключении.

Пункт A50 устанавливает, что описание ответственности аудитора в соответствии с требованиями пунктов 37–40 настоящего стандарта может быть изменено для отражения специфики организации.

Следует учесть, что данный раздел «Ответственность аудиторской организации» аудиторского заключения отражает только возлагаемую международными стандартами аудита ответственность аудитора, а не любую иную ответственность (обязанности), которые возникают, например, в силу договора или внутренних документов аудитора.

Если аудиторская организация приняла для себя решение распространить доведение информации о своей независимости до ЛОКУ не только тех аудируемых лиц, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, но и до ЛОКУ иных организаций, например, относящихся к общественно значимым, то такие действия не рассматриваются как возникновение ответственности в силу МСА, и, следовательно, не должно включаться в описание ответственности аудитора в соответствующем разделе аудиторского заключения.