УТВЕРЖДЕНО

Решением Правления СРО ААС   
протокол № 660 от 17.01.2024 г.

**Методические материалы  
по взаимодействию аудиторских организаций   
с советами директоров (наблюдательными советами)   
аудируемых организаций**

Настоящие Методические материалы разработаны в соответствии с требованиями Федерального закона от 30.12.2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и Международных стандартов аудита, введенных в действие для применения на территории Российской Федерации приказами Минфина России, в том числе Международного стандарта аудита 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» (далее – МСА 260) и Международного стандарта аудита 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля» (далее - МСА 265).

Методические материалы СРО ААС не могут рассматриваться как официальное толкование требований нормативных правовых актов. Позиция Минфина России, Банка России, Федерального казначейства, иных ведомств или судебных органов по указанным вопросам может отличаться от позиции СРО ААС.

Эти Методические материалы разработаны в помощь аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам (далее – аудитор) и другим лицам, заинтересованным в надлежащем информационном взаимодействии с советами директоров (наблюдательными советами) аудируемых лиц в ходе выполнения заданий по аудиту, а также оказания сопутствующих аудиту и прочих услуг, перечень которых установлен в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ. Настоящие Методические материалы содержат отдельные примеры информационного взаимодействия. Эти примеры не являются исчерпывающими и должны использоваться аудиторами с учетом конкретных условий заданий по аудиту и сопутствующим аудиту услугам, особенностей аудируемого лица (далее - организация) и требований законодательства Российской Федерации. Аудитору необходимо применить свое профессиональное суждение, чтобы определить контекст, своевременность и надлежащий характер такого взаимодействия.

Для целей настоящих Методических материалов под термином «финансовая отчетность» понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Федеральным законом от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» или иными нормативными правовыми актами, аналогичная по составу отчетность, предусмотренная другими федеральными законами, иными нормативными правовыми актами.

1. **Введение**

За последние несколько лет повысилось внимание органов корпоративного управления, включая советов директоров (наблюдательных советов), организаций к вопросам качества и прозрачности внешней финансовой и нефинансовой отчетности. Это вызвано, в том числе, фокусом регулятора финансового рынка на вопросах обеспечения интересов пользователей финансовой отчетности качественной и достоверной информацией, а также изменениями регулирования в сфере корпоративного управления.

Так, Банк России выпустил Информационное письмо от 01.10.2020 г. № ИН-06-28/143, которым направил для применения Рекомендации по организации управления рисками, внутреннего контроля, внутреннего аудита, работы комитета совета директоров (наблюдательного совета) по аудиту в публичных акционерных обществах (далее – Рекомендации). Рекомендации, в первую очередь, были разработаны для использования в качестве методического материала публичными акционерными обществами, но могут быть также использованы любыми организациями, заинтересованными в эффективной организации и осуществлении управления рисками, внутреннего контроля, внутреннего аудита, а также в целях повышения эффективности реализации советами директоров (наблюдательными советами) стратегических и контрольных функций.

Рекомендации содержат базовые принципы и подходы к управлению рисками, внутреннему контролю, внутреннему аудиту, работе комитетов по аудиту, которые могут быть использованы организациями с учетом масштаба и специфики деятельности, реализуемых корпоративных практик и бизнес-процессов.

В то же время, практика работы советов директоров (наблюдательных советов) организаций нуждается в дальнейшем развитии с учетом потребностей российского финансового рынка и лучшего международного опыта. В частности, важным направлением развития является расширение взаимодействия советов директоров (наблюдательных советов) организаций с аудиторскими организациями.

Согласно определению, принятому в МСА 260, лица, отвечающие за корпоративное управление (ЛОКУ) - лицо (лица) или организация (организации), 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 большинстве организаций к ЛОКУ относятся советы директоров (наблюдательные советы), в том числе отвечающие за утверждение их годового отчета и финансовой отчетности.

В соответствии с МСА 260, аудитор может осуществлять информационное взаимодействие с подгруппой ЛОКУ, например, с комитетом по аудиту, созданным при совете директоров (наблюдательном совете). Если аудитор осуществляет информационное взаимодействие с подгруппой ЛОКУ, аудитор должен определить, обязан ли он также осуществлять информационное взаимодействие с ЛОКУ более высокого уровня (советом директоров (наблюдательном советом)). Информационное взаимодействие с комитетами по аудиту (при их наличии) несмотря на то что конкретные полномочия и функции этих комитетов могут различаться, стало ключевым элементом в информационном взаимодействии аудитора с ЛОКУ.

Открытое, своевременное и содержательное взаимодействие между аудитором и комитетом по аудиту способствует выполнению обязанностей как аудитором, так и комитетом по аудиту. Двустороннее взаимодействие дает возможность аудитору получить информацию, имеющую отношение к аудиту, а комитету по аудиту – осуществлять надзор за процессом подготовки финансовой отчетности организации, включая обеспечение полноты, точности и достоверности такой отчетности. Аудитору целесообразно наладить взаимодействие с комитетом по аудиту, в том числе в целях обсуждения сложных вопросов и рисков существенного искажения финансовой отчетности, а также формирования понимания того, как выявленные сложные вопросы и риски рассматриваются руководством организации, как они учитываются в ходе аудита.

Далее описаны детали информационного взаимодействия аудитора с комитетом по аудиту. В случае его отсутствия, аудитор может взаимодействовать со всем составом совета директоров (наблюдательного совета) или с другой подгруппой ЛОКУ.

1. **Взаимодействие с комитетом по аудиту**
   1. **Каковы основные цели взаимодействия с комитетом по аудиту?**

Основными целями взаимодействия аудитора с комитетом по аудиту являются следующие:

1. информирование об обязанностях аудитора в отношении аудита финансовой отчетности и ответственности руководства в отношении финансовой отчетности;
2. информирование об основных условиях задания и договора на оказание аудиторских услуг;
3. получение от комитета по аудиту информации, относящейся к аудиту или другому заданию;
4. информирование о запланированном объеме и сроках проведения аудита, что включает в себя сообщение сведений о значимых рисках, выявленных аудитором;
5. информирование о независимости аудитора, в случае если это применимо;
6. обеспечение своевременного взаимодействия по значимым вопросам и возникающим у аудитора трудностям, при их наличии.

Указанный выше перечень целей не является исчерпывающим. Более полный список целей и требования содержатся в МСА 260, МСА 265 и в других МСА.

* 1. **Как часто аудитору необходимо взаимодействовать с комитетом по аудиту?**

Своевременное и/или регулярное информационное взаимодействие в течение всего аудита способствует достижению целей МСА 260 и повышению качества корпоративного управления. Соответствующие обстоятельства включают в себя значимость и характер вопроса, а также действия, которые, как ожидается, должны быть предприняты комитетом по аудиту.

Надлежащие принципы корпоративного управления предполагают, что:

1. аудитора будут регулярно приглашать на заседания комитета по аудиту, особенно в тех случаях, когда обсуждаются значительные вопросы, связанные с подготовкой финансовой отчетности, при этом при необходимости на заседания комитета по аудиту могут быть приглашены члены аудиторской группы и привлекаемые аудитором эксперты, имеющие специальные (экспертные) знания в отдельных областях;
2. председатель комитета по аудиту и, если необходимо, другие члены комитета по аудиту могут инициировать взаимодействие с аудитором по любым вопросам, связанным с подготовкой финансовой отчетности и другим вопросам, вытекающим из их функций;
3. аудитор, в свою очередь, должен иметь возможность беспрепятственного обращения к комитету по аудиту или его председателю по вопросам, связанным с аудитом;
4. комитет по аудиту будет проводить встречи с аудитором без участия руководства организации, по меньшей мере один раз в год.

Так, например, при проведении аудита финансовой отчетности за отчетный год аудитор может осуществлять взаимодействие с комитетом по аудиту, как минимум, три раза (при наличии промежуточного этапа выполнения задания): на этапе планирования, по итогам промежуточного этапа выполнения задания и перед выпуском аудиторского заключения или сразу после него. При этом, информационное взаимодействие аудитора с комитетом по аудиту предпочтительнее осуществлять непосредственно до выпуска аудиторского заключения, нежели сразу после него. В случае включения в аудиторское заключение разделов, предусмотренных Международным стандартом аудита 570 «Непрерывность деятельности», Международным стандартом аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», Международным стандартом аудита 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» и Международным стандартом аудита 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении», взаимодействие с комитетом по аудиту необходимо осуществлять до выпуска аудиторского заключения.

Если организация составляет и выпускает промежуточную финансовую отчетность или нефинансовую отчетность (например, отчетность об устойчивом развитии) и привлекает аудитора к выполнению задания по обеспечению уверенности, периодичность взаимодействия аудитора с комитетом по аудиту может быть иной.

В тех случаях, когда аудитора не приглашают на заседания комитета по аудиту или аудитору не известно о его заседаниях, или, например, когда такие заседания проходят преимущественно в заочном формате, при наличии вопросов, требующих внимания ЛОКУ согласно МСА, аудитору целесообразно инициировать взаимодействие в заявительном порядке через руководство аудируемой организации или председателя ее совета директоров.

* 1. **Является ли обязательным только очное (устное) взаимодействие аудитора с комитетом по аудиту?**

На практике взаимодействие аудитора с комитетом по аудиту может быть как в очном, так и в заочном (письменном) формате.

Примерами ситуаций, когда предпочтительным является очный формат, могут быть следующие ситуации:

1. Целесообразно при первой же возможности очно сообщить о значительной трудности, с которой аудитор столкнулся в ходе аудита, если комитет по аудиту в состоянии помочь аудитору преодолеть эту трудность или представляется вероятным, что она приведет к модифицированному мнению.
2. Аудитор может незамедлительно информировать комитет по аудиту в устном порядке о значительных недостатках в системе внутреннего контроля организации, выявленных аудитором, до предоставления соответствующей информации об этих недостатках в письменной форме согласно МСА 265 и МСА 260.
3. Кроме того, если аудитор приходит к выводу о наличии существенного искажения в прочей информации (например, в годовом отчете), полученной после даты аудиторского заключения, и прочая информация не исправлена, он может устно проинформировать комитет по аудиту о необходимости принятии мер с учетом юридических прав и обязанностей аудитора, чтобы надлежащим образом привлечь внимание пользователей, для которых подготовлено аудиторское заключение, к неисправленному существенному искажению.

Однако, некоторые МСА требуют обязательного письменного информирования ЛОКУ в дополнение к взаимодействию в устной форме.

Так, в соответствии с МСА 260, аудитор должен письменно информировать ЛОКУ о значимых вопросах, выявленных в ходе аудита, если, согласно профессиональному суждению аудитора, устное информирование не является адекватным. Письменные сообщения необязательно должны включать все вопросы, возникшие в ходе аудита.

Кроме того, в случае проведения аудита организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам (далее – котируемые организации), аудитор должен письменно информировать ЛОКУ (комитет по аудиту) о своей независимости. При этом лучшей практикой является письменное информирование о независимости не только комитетов по аудиту котируемых организаций, но и комитетов по аудиту всех остальных общественно-значимых организаций (далее – ОЗО).

Также, в соответствии с Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций РФ, в отношении нарушения независимости аудитор должен в письменном виде согласовать с ЛОКУ предпринятые или предлагаемые меры для устранения последствий нарушения. Такое сообщение должно включать описание правил и процедур аудитора в части нарушения, направленных на обеспечение разумной уверенности в соблюдении независимости, а также мер, предпринятых или предлагаемых аудитором для снижения или исключения риска дальнейших нарушений. В случае, когда ЛОКУ аудируемого лица не согласятся с тем, что меры, предлагаемые аудитором, устраняют последствия нарушения, аудитор должен предпринять необходимые действия для прекращения выполнения задания по аудиту.

* 1. **Что аудитор должен сообщать комитету по аудиту на этапе планирования аудита?**

На этапе планирования аудита аудитор должен предоставить комитету по аудиту краткую информацию о запланированном объеме и сроках проведения аудита, что включает в себя сообщение сведений о рисках существенного искажения финансовой отчетности, включая значительные риски, выявленные аудитором в соответствии с Международным стандартом аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения».

При аудите отчетности группы аудитор группы должен информировать комитет по аудиту о следующих вопросах, в дополнение к тем, которые требуются МСА 260:

1. обзор видов работ, которые необходимо будет выполнить в отношении финансовой информации компонентов;
2. обзор характера запланированного участия аудитора группы в работе, которая должна выполняться аудиторами компонентов в отношении финансовой информации компонентов, в том числе с учетом того, какие доли в активах и выручке аудирует аудитор группы и какие - аудиторы компонентов, и почему объем, выполняемый аудитором группы достаточен, чтобы прийти к выводам о соответствии финансовой отчетности группы в целом стандартам бухгалтерского учета (концепции составления):

Кроме того, если применимо, аудитор может при информировании комитета по аудиту предоставить:

1. обзор форм взаимодействия и отчетов, которые сформированы между аудиторами группы и аудиторами компонентов;
2. информацию о том, каким образом он планирует использовать работу экспертов, специалистов, а также службы внутреннего аудита.

Получение информации от аудитора о планируемом объеме и сроках проведения аудита позволяет комитету по аудиту:

1. лучше понять, как аудитор выполняет свое задание;
2. обсудить с аудитором вопросы риска и понятие существенности;
3. определить области, в отношении которых комитет по аудиту может попросить аудитора выполнить дополнительные процедуры.

Кроме того, информирование о планируемом объеме и сроках проведения аудита может помочь аудитору лучше понять организацию и ее окружение.

Хотя информационное взаимодействие с комитетом по аудиту может помочь аудитору в планировании объема и сроков аудита, это не меняет его единоличной ответственности за разработку общей стратегии аудита и плана аудита, включая характер, сроки и объем процедур, необходимых для сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств. В процессе информирования комитета по аудиту о планируемых сроках и объемах аудита необходимо соблюдать осторожность, чтобы не подвергнуть риску эффективность аудита, так как подробное информирование о характере и сроках аудиторских процедур может снизить эффективность этих процедур, сделав их слишком предсказуемыми.

* 1. **Что должен аудитор сообщать комитету по аудиту на этапе завершения аудита?**

На этапе завершения аудита аудитор должен, как минимум, довести до сведения комитета по аудиту:

1. выводы аудитора о значительных качественных аспектах учетной практики организации, включая ее учетную политику, оценочные значения и раскрытие информации в финансовой отчетности; в случае необходимости аудитор должен объяснить комитету по аудиту, почему он не считает какой-либо значимый метод бухгалтерского учета, который является приемлемым согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности, наиболее подходящим для конкретных условий организации;
2. информацию о значительных трудностях, с которыми аудитор столкнулся в ходе аудита; к таким трудностям можно отнести, например, задержки в предоставлении информации или предоставление противоречивой или неполной информации, особенности организации учетного процесса, которые не позволяют в надлежащие (согласованные) сроки подготовить запрошенную информацию, а также прочие вопросы взаимодействия с руководством организации или внешними экспертами (например, оценщиками), привлеченными руководством;
3. значимые вопросы, которые возникли в ходе аудита и которые обсуждались или были предметом переписки с руководством;
4. обстоятельства, влияющие на форму и содержание аудиторского заключения; к таким вопросам могут относиться ключевые вопросы аудита в соответствии с Международным стандартом аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», а также обстоятельства, которые потребовали модификацию аудиторского заключения в соответствии с Международным стандартом аудита 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»;
5. неисправленные искажения и воздействие, которое такие искажения сами по себе или в совокупности с другими искажениями могут оказать на мнение аудитора в аудиторском заключении, при этом сообщение аудитора должно описывать каждое существенное неисправленное искажение в отдельности, как это предусмотрено Международным стандартом аудита 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»
6. необычные значительные операции (сделки), в том числе в случае, если указанные операции потенциально связаны с риском недобросовестных действий, выявленных в ходе выполнения процедур в соответствии с Международным стандартом аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»
7. и другие обстоятельства (если применимо), предусмотренные другими МСА (см. пункт 2.7)

На этапе завершения аудита или в ходе выполнения задания, аудитор должен, как минимум, запросить у комитета по аудиту:

1. дополнительную информацию для завершения процесса получения аудиторских доказательств; например, аудитор может получить подтверждение, что у комитета по аудиту имеется такое же, как у аудитора, понимание фактов и обстоятельств, относящихся к конкретным операциям или событиям, при необходимости;
2. письменные заявления, запрашиваемые аудитором у руководства, как в ходе аудита, так и в формате письма-представления руководства;

Кроме того, на этапе завершения аудита, аудитору целесообразно довести до сведения комитета по аудиту прочие значимые вопросы, среди которых необходимо отметить следующие:

* 1. общая оценка проаудированной финансовой отчетности в целом;
  2. новые стандарты финансовой отчетности по МСФО и бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности по РСБУ и их влияние на аудируемую финансовую отчетность (при их наличии);
  3. случаи консультации руководства с другими аудиторами по вопросам учета и отчетности (при их наличии);
  4. значимые вопросы, по которым имелись разногласия аудитора с руководством (при их наличии).

При аудите отчетности группы на этапе завершения аудита или в ходе выполнения задания, аудитор группы должен информировать комитет по аудиту о следующих вопросах в дополнение к тем, которые перечислены в МСА 260 и в МСА 265:

1. случаи, когда оценка работы аудитора компонента, выполненная аудитором группы, вызвала обеспокоенность качеством работы аудитора компонента;
2. любые ограничения, связанные с проведением аудита группы, например в тех случаях, когда доступ аудитора группы к информации может быть ограничен;
3. недобросовестные действия или подозреваемые недобросовестные действия с участием руководства группы, руководства компонента, сотрудников, выполняющих важные функции в отношении средств контроля на уровне группы, или прочих лиц в тех случаях, когда эти недобросовестные действия привели к существенному искажению финансовой отчетности группы.
   1. **Информирование комитета по аудиту о недостатках в системе внутреннего контроля**

Аудитор должен, основываясь на выполненной аудиторской работе, определить, выявил ли он один недостаток или более в системе внутреннего контроля. Если аудитор выявил один недостаток или более в системе внутреннего контроля, он должен, основываясь на выполненной аудиторской работе, определить, являются ли они в отдельности или в совокупности значительными.

Аудитор должен в письменной форме сообщить своевременно о значительных недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита, комитету по аудиту.

В письменное сообщение о значительных недостатках в системе внутреннего контроля необходимо включить:

1. описание недостатков и пояснение их возможного воздействия;
2. достаточную информацию, позволяющую комитету по аудиту и руководству понять контекст сообщения.

Наилучшей практикой является предоставление рекомендаций со стороны аудитора по устранению выявленных недостатков в системе внутреннего контроля, основанных на профессиональном опыте и суждении.

Комитет по аудиту может иметь потребность в получении письменного сообщения от аудитора до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску. Однако, по договоренности с комитетом по аудиту, аудитор может составить письменное сообщение о значительных недостатках в более поздние сроки. Тем не менее, поскольку соответствующее письменное сообщение аудитора о значительных недостатках составляет часть аудиторского файла, к этому письменному сообщению применяется безусловное требование, в соответствии с которым аудитор должен своевременно завершить окончательное формирование аудиторского файла, которое по рекомендации, содержащей в Международном стандарте аудита 230 «Аудиторская документация», обычно не превышает 60 дней после даты аудиторского заключения.

Кроме того, в случае продолжения отношений с организацией, лучшей практикой является обсуждение мер, принятых руководством, по устранению недостатков в системе внутреннего контроля и оценка со стороны аудитора эффективности этих мер.

* 1. **Дополнительное информационное взаимодействие с комитетом по аудиту, установленное МСА**

Помимо МСА 260 и МСА 265, аудитор обязан взаимодействовать с комитетом по аудиту по другим вопросам, в частности, предусмотренными в следующих МСА:

1. Международный стандарт аудита 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» (далее – МСА 250)

В соответствии с МСА 250, аудитор должен запросить у ЛОКУ, письменные заявления о том, что все известные случаи несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой отчетности, были раскрыты аудитору.

Также аудитор должен довести до сведения ЛОКУ информацию о фактах, связанных с несоблюдением законов и нормативных актов, о которых ему стало известно в ходе проведения аудита, за исключением случаев, когда такие факты носят явно малозначительный характер.

Если аудитор подозревает, что в несоблюдение вовлечены ЛОКУ на уровне организации, аудитор должен сообщить об этом должностным лицам следующего уровня корпоративной системы управления организации, если такой уровень существует. Если не существует более высокого уровня корпоративной иерархии либо когда аудитор считает, что по его сообщению не будет принято никаких мер, или он не уверен в том, к кому именно ему следует обратиться, аудитор должен рассмотреть вопрос о целесообразности получения юридической консультационной помощи.

Кроме того, в рамках исполнения требований Федерального закона   
«О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ, аудитор может обсудить с ЛОКУ вопросы, связанные с идентификацией бенефициарных владельцев организаций, а также оценки риска совершения организацией подозрительных операций, в том числе подпадающих под признаки, указывающие на необычный характер операций (сделок), осуществление которых может быть направлено на отмывание преступных доходов/финансирование терроризма.

1. Международный стандарт аудита 550 «Связанные стороны» (далее – МСА 550)

В соответствии с МСА 550, аудитор обязан довести до сведения ЛОКУ все значимые управленческие вопросы, возникающие в ходе аудита и имеющие отношение к связанным сторонам организации.

1. Международный стандарт аудита 570 «Непрерывность деятельности» (далее – МСА 570)

В соответствии с МСА 570, аудитор должен проинформировать ЛОКУ о выявленных событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Такое информационное взаимодействие с ЛОКУ должно включать в себя предоставление выводов аудитора по следующим вопросам:

а) создают ли события или условия ситуацию существенной неопределенности;

б) является ли применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерным при подготовке финансовой отчетности;

в) адекватно ли раскрыта соответствующая информация в финансовой отчетности;

г) каковы соответствующие последствия для аудиторского заключения (если применимо).

1. Международный стандарт аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» (далее – МСА 701)

В части включения ключевых вопросов аудита (далее также - КВА) в аудиторское заключение, выдаваемого по итогам аудита финансовой отчетности и соответствующего информационного взаимодействия с комитетами по аудиту вопросов, которые требуют особого (значительного) внимания и которые стали впоследствии КВА, помимо положений МСА 701, рекомендуется также руководствоваться Методическими материалами по выпуску и использованию аудиторских заключений в расширенном формате, утвержденными решением Правления СРО ААС от 16.12.2022 года (протокол № 599).

В частности, рекомендуется информировать членов комитета по аудиту о том, почему именно эти вопросы были определены в качестве КВА, прокомментировать содержание и результаты выполненных аудиторских процедур, а также общие полученные выводы.

1. Международный стандарт аудита 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении» (далее – МСА 706)

В соответствии с МСА 706, если аудитор предполагает, что в аудиторское заключение будет включен раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения», он должен сообщить об этом ЛОКУ, а также довести до их сведения формулировки, которые будут содержаться в этих разделах.

Информационное взаимодействие позволяет аудитору сообщить ЛОКУ о характере конкретных вопросов, к которым аудитор намеревается привлечь внимание в аудиторском заключении, а также предоставляет им возможность при необходимости получить от аудитора дополнительные разъяснения.

В тех случаях, когда раздел «Прочие сведения», затрагивающий конкретный вопрос, включается в аудиторское заключение при выполнении каждого последующего задания, аудитор может принять решение о том, что необходимость в повторении этой информации в рамках выполнения каждого задания отсутствует, кроме случаев, когда это предусмотрено законом или нормативным актом.

1. Международный стандарт аудита 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» (далее – МСА 720)

В соответствии с МСА 720, если аудитор приходит к выводу о том, что имеет место существенное искажение прочей информации, он должен указать руководству на необходимость исправления прочей информации. Если руководство отказывается внести исправление, аудитор должен довести этот вопрос до сведения ЛОКУ, и потребовать, чтобы исправление было внесено.

Если аудитор приходит к выводу о наличии существенного искажения в прочей информации, полученной до даты аудиторского заключения, и прочая информация не исправлена после информирования ЛОКУ, аудитор должен принять надлежащие меры, в том числе рассмотреть последствия для аудиторского заключения о финансовой отчетности и информировать ЛОКУ о том, каким образом аудитор планирует указать в аудиторском заключении на наличие существенного искажения в прочей информации.

Если аудитор приходит к выводу о наличии существенного искажения в прочей информации, полученной после даты аудиторского заключения, и если после информирования ЛОКУ прочая информация не исправлена, аудитор должен принять надлежащие меры с учетом юридических прав и обязанностей аудитора, чтобы надлежащим образом привлечь внимание пользователей, для которых подготовлено аудиторское заключение, к неисправленному существенному искажению.

* 1. **Вопросы независимости аудиторов применительно к аудиту отчетности ОЗО**

При оказании аудиторских услуг в соответствии с МСА следует руководствоваться Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций и Кодексом профессиональной этики аудиторов, принятыми в Российской Федерации, соответствующими Кодексу этики профессиональных бухгалтеров Международной федерацией бухгалтеров (далее – Кодекс МФБ). В вышеуказанных нормативных документах в том числе содержатся требования по информационному взаимодействию с комитетами по аудиту ОЗО, являющихся клиентами по аудиту финансовой отчетности (далее также – «клиент-ОЗО»).

В частности:

* 1. до принятия задания на оказание ОЗО и/или организациям, связанным с ними отношениями контроля, услуг, не связанных   
     с обеспечением уверенности, аудитор обязан информировать ЛОКУ (например, комитет по аудиту) о таких услугах и получить подтверждение, что ЛОКУ согласны с выводом аудитора об отсутствии угроз,   
     связанных с независимостью, и с оказанием соответствующей услуги; на практике возможно согласование с комитетом по аудиту списка разрешенных и заранее одобренных неаудиторских услуг;
  2. аудитор должен информировать ЛОКУ о суммах вознаграждений аудитора, а также в случае, если ОЗО не раскрывает (публично) вознаграждение аудитору, аудитор сам должен раскрыть вознаграждение, полученное от ОЗО.

Раскрытию подлежит:

1. вознаграждение за аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности общего назначения –это применимо к аудиту по МСА отдельной отчетности и/или консолидированной отчетности клиента-ОЗО по РСБУ и/или по МСФО, а также к аудиту по МСА отчетности контролируемых и консолидируемых компаний клиента-ОЗО по РСБУ и/или МСФО;
2. вознаграждение за все остальные услуги аудиторской организации и компаний, входящих с ней в одну группу или сеть, клиенту ОЗО и связанным с клиентом ОЗО организациям, которые контролируются им и консолидируются в составе финансовой отчетности, в отношении которой аудиторская организация будет выражать мнение.

По такому же принципу осуществляется обязательное информирование ЛОКУ ОЗО.

Существуют различные способы раскрытия информации о вознаграждении аудитора клиента-ОЗО. Основным способом является раскрытие этой информации в годовом отчете, в отчете эмитента или в проспекте эмиссии ценных бумаг. Если эти или другие способы не приемлемы, ОЗО может воспользоваться способом раскрытия информации в виде специального информационного сообщения конкретным заинтересованным сторонам. Причем этот способ будет также применим в случае если действующие нормативные акты разрешают ограничить публикацию информации, то есть в конечном итоге информация о вознаграждении не будет считаться раскрытой. На практике могут возникнуть сложности, связанные с определением полного круга заинтересованных сторон. При этом, как правило, заинтересованными сторонами являются, прежде всего, контролирующие акционеры/участники ОЗО, то есть те, кто может оказывать влияние на деятельность ОЗО, и ряд других сторон.

Следует обратить внимание на то, что в соответствии с правилами, установленными в Положении Банка России от 27.03.2020 № 714-П   
(далее – 714-П), для проспектов и отчетов эмитента требуется раскрытие вознаграждения аудитора клиента-ОЗО и его контролируемых и консолидируемых компаний в меньшем объеме, чем требуется в Кодексе МФБ. В частности, 714-П не требуется раскрытие вознаграждение ОЗО и его контролируемых и консолидируемых компаний связанным сторонам аудиторской организации.

1. **Вопросы взаимодействия аудитора при выполнении задания по обеспечению уверенности о нефинансовой отчетности**

Организации все чаще сообщают в отдельной отчетности о своих нефинансовых результатах в дополнение к финансовой отчетности, и наблюдается растущий спрос на выпуск отчетов или заключений, обеспечивающих уверенность в такой отчетности.

Перечень видов аудиторских услуг, утвержденный приказом Минфина России от 9 марта 2017 г. № 33н, включает примеры нефинансовой информации, в отношении которой аудитором могут быть выполнены задания, обеспечивающие уверенность. Такими примерами является информация в отчетах о выбросах парниковых газов, отчетности о выбросах загрязняющих веществ в атмосферный воздух, отчетности об устойчивом развитии (далее – «нефинансовая отчетность»). Перечисленные примеры не являются исчерпывающими.

В апреле 2021 года МФБ выпустила «Неавторизованное руководство по применению МСЗОУ 3000 (пересмотренного) для заданий, обеспечивающих уверенность в отношении отчетности в области устойчивого развития, и в отношении иной расширенной внешней отчетности», с тем чтобы:

* 1. усилить влияние заданий по обеспечению уверенности в нефинансовой отчетности на качество последней;
  2. повысить доверие пользователей к полученным заключениям;
  3. обеспечить большую уверенность в обеспечении достоверности и надежности нефинансовой отчетности их предполагаемым пользователям.

В соответствии с Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3000 (пересмотренного) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов», аудитор решает в соответствии с условиями задания и иными обстоятельствами задания, привлек ли его внимание какой-либо факт, информацию о котором необходимо довести до сведения комитета по аудиту.

Наилучшей практикой является обсуждение аудитором результатов выполнения задания по обеспечению уверенности о нефинансовой отчетности с комитетом по аудиту.

Вопросы, которые могут быть доведены до сведения комитета по аудиту в ходе выполнения задания по обеспечению уверенности в нефинансовой отчетности, включают недобросовестные действия или подозрения в недобросовестных действиях, а также предвзятость в подготовке нефинансовой отчетности.

При выполнении задания по обеспечению уверенности о нефинансовой отчетности по аналогии с заданием по аудиту финансовой отчетности, аудитор должен запросить у руководства организации и, при необходимости, у ЛОКУ письменное заявление:

1. о том, что соответствующие стороны обеспечили аудитора доступом ко всей информации, известной им и являющейся значимой для выполнения задания;
2. подтверждающее, что количественная или качественная оценка оцениваемого предмета задания с использованием применимых критериев, включая все важные вопросы, учтена в информации о предмете задания.

При этом, письменные подтверждения устных заявлений снижают возможность разного понимания одних и тех же вопросов аудитором и комитетом по аудиту.

1. **Вопросы управления качеством в аудиторских организациях**

Система управления качеством предусмотрена Международным стандартом управления качеством (МСК) 1 «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг» (далее – МСК 1).

В рамках компонента системы управления качеством «Информационная система и информационное взаимодействие», новый стандарт управления качеством (МСК 1) акцентирует внимание на информационном взаимодействии с внешними сторонами. Это включает обязательное информирование ЛОКУ о системе управления качеством в случае, когда аудиторская организация проводит аудит финансовой отчетности котируемых организаций. При этом, хотя и нет прямой обязанности информировать о системе управления качеством ЛОКУ остальных организаций, целесообразно делать это для всех аудируемых лиц.

Указанное информирование, в том числе, будет способствовать надлежащей оценке комитетом по аудиту эффективности взаимодействия с аудитором, а также качества выполнения аудиторского задания, тем самым обеспечивая уверенность совета директоров в том, что выпущено содержательное, объективное и независимое заключение независимого аудитора о финансовой отчетности организации.

На практике, указанное информирование можно осуществлять в письменном виде с последующим обсуждением в ходе встречи с комитетом по аудиту.

В информационном сообщении о системе качества могут быть рассмотрены следующие вопросы:

* 1. общий подход к обеспечению качества, в частности, демонстрация аудиторской организацией приверженности качеству посредством формирования корпоративной культуры, которая включает признание и подтверждение:

1. роли аудиторской организации в служении общественным интересам за счет выполнения заданий на стабильно высоком уровне качества,
2. важности аспектов качества при принятии стратегических решений и осуществлении действий аудиторской организации;
3. опыт работы на рынке аудиторских услуг, включая опыт оказания аудиторских и прочих услуг организациям различных отраслей, информация о кадровых (например, количество аттестованных аудиторов), технологических (например, ИТ-приложения для документирования аудиторских заданий) и интеллектуальных ресурсах (например, документально оформленная политика или процедуры, методология или руководства, подписка на веб-сайты) аудиторской организации;
4. описание принятого риск-ориентированного подхода, предусмотренного МСК 1, как части системы управления качеством, а именно: описание поставленных целей в области обеспечения качества, выявление и оценка рисков, связанных с качеством, и разработка и внедрение ответных мероприятий, а также описание процесса добавления/модификации целей, рисков или мероприятий как результата ежегодного мониторинга;
5. процесс мониторинга системы управления качеством, в том числе осуществление мониторинга системы в целом, а также проведение инспектирования завершенных заданий на циклической основе в отношении каждого руководителя задания по аудиту, являющегося надлежащим мероприятием в ответ на риск системы;
6. результаты внешнего контроля деятельности, осуществляемого СРО и Федеральным Казначейством.
7. **Документирование информационного взаимодействия с комитетом по аудиту** 
   1. **Документирование структуры/имени ЛОКУ, а также их представителей (в определенных случаях), с которыми аудитор осуществляет информационное взаимодействие**

Аудиторская документация должна включать в себя описание выбранных органов (структур) и/или имени (в случае если это физическое лицо или физические лица) ЛОКУ, с которыми аудитор будет осуществлять информационное взаимодействие в ходе оказания аудиторских услуг, а также включать основания, почему тот или иной орган (структура) или физическое лица (физические лица) выбраны в качестве ЛОКУ.

В некоторых организациях существует наблюдательный совет (не являющийся полностью или преимущественно исполнительным органом), который юридически отделен от исполнительного (руководящего) органа (двухуровневая структура управления). В других организациях и надзорная, и исполнительная функции юридически возложены на один (или единый) орган (одноуровневая структура управления).

В некоторых организациях ЛОКУ занимают должности, являющиеся неотъемлемой частью организационно-правовой формы организации, например должности директоров организации. В других организациях, например в некоторых государственных организациях, функция корпоративного управления возложена на орган, который не является частью организации (например, наблюдательный совет или высший коллегиальный высший орган управления организации или фонда).

В ряде случаев некоторые или все ЛОКУ участвуют в руководстве организацией. В других случаях ЛОКУ и руководство являются разными лицами.

В большинстве организаций корпоративное управление является коллективной ответственностью органа управления, например совета директоров, наблюдательного совета, партнеров, собственников, управляющего комитета, совета управляющих, доверительных управляющих или лиц с аналогичными полномочиями. Однако в некоторых малых организациях функция корпоративного управления может быть возложена на одно лицо, например на руководителя-собственника, если нет других собственников, или на единственного доверительного управляющего. Если корпоративное управление является коллективной ответственностью, то на подгруппу, такую как комитет по аудиту, или даже отдельное лицо может быть возложена ответственность за выполнение определенных задач с целью оказания содействия органу управления в выполнении его обязанностей. В качестве альтернативы подгруппа или отдельное лицо могут иметь определенный, юридически установленный круг обязанностей, которые отличаются от обязанностей органа управления.

Такое разнообразие означает, что в рамках МСА 260 невозможно для всех случаев аудита однозначно определить лицо (лица), с которым (которыми) аудитору надлежит общаться по тем или иным вопросам. Кроме того, в некоторых случаях однозначное определение лица или лиц, которых необходимо информировать, представляет определенную трудность по причине используемой нормативной базы или вследствие каких-либо других обстоятельств задания, например в случае организаций, структура корпоративного управления которых формально не определена, таких как некоторые семейные предприятия, некоторые некоммерческие организации, а также некоторые государственные организации.

В таких случаях аудитор может обсудить и согласовать соответствующее лицо или лиц, с которыми он будет осуществлять информационное взаимодействие, со стороной, привлекшей аудитора для выполнения задания. При принятии решения о том, с кем ему следует взаимодействовать, понимание аудитором структуры и процедур корпоративного управления организации, полученное им в соответствии с МСА 315, играет важную роль. Соответствующее лицо или лица, которых необходимо информировать, могут меняться в зависимости от вопроса, информация о котором должна быть сообщена.

* 1. **Документация по устным и письменным информационным сообщениям аудитора для комитета по аудиту**

Документация по устным информационным сообщениям аудитора для комитета по аудиту может включать копию протокола, подготовленного аудитором, которая входит в состав аудиторской документации, если такой протокол является надлежащим отражением имевшего место информационного взаимодействия.

Если информация о вопросах, о которых необходимо информировать согласно требованиям МСА, сообщается в устной форме, аудитор должен отразить эти вопросы в аудиторской документации вместе с информацией о том, кто и когда был о них проинформирован. Если информация о вопросах сообщается в письменной форме, аудитор должен сохранить копию такого сообщения в составе аудиторской документации.

Требуется сохранять сообщения в письменной форме, если эти сообщения касаются вопросов, которые нашли свое отражение в аудиторском заключении или в других отчетах, выдаваемых по результатам оказания аудиторских услуг (например, оговорки, ключевые вопросы аудита, прочая информация, важные обстоятельства и прочие сведения и др.), а также вопросы, которые требовали информирования в письменном виде (независимость, значительные недостатки в системе внутреннего контроля организаций и др.).

В случае направления информации в письменной форме, целесообразно также включить в аудиторскую документацию подтверждение факта отправления и получения информации ЛОКУ.

**Нормативная база**

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ.
2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
3. Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ.
4. Постановление Правительства Российской Федерации от 14 июля 2021 г. № 1188 «Об утверждении требований к правилам внутреннего контроля, разрабатываемым адвокатами, нотариусами, доверительными собственниками (управляющими) иностранной структуры без образования юридического лица, исполнительными органами личного фонда, имеющего статус международного фонда (кроме международного наследственного фонда), лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность в сфере оказания юридических или бухгалтерских услуг, аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами».
5. Кодекс профессиональной этики аудиторов РФ.
6. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций РФ.
7. Международный стандарт контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг».
8. Международный стандарт управления качеством 1 «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг».
9. Международный стандарт аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности».
10. Международный стандарт аудита 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности».
11. Международный стандарт аудита 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление».
12. Международный стандарт аудита 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля».
13. Международный стандарт аудита 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита».
14. Международный стандарт аудита 570 «Непрерывность деятельности»
15. Международный стандарт аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».
16. Международный стандарт аудита 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».
17. Международный стандарт аудита 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении».
18. Международный стандарт аудита 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».
19. Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов».
20. Информационное письмо Банка России от 01.10.2020 № ИН-06-28/143 «Рекомендации по организации управления рисками, внутреннего контроля, внутреннего аудита, работы комитета совета директоров (наблюдательного совета) по аудиту в публичных акционерных обществах».
21. Неавторизованное руководство МФБ по применению МСЗОУ 3000 (пересмотренного) для заданий, обеспечивающих уверенность в отношении отчетности в области устойчивого развития, и в отношении иной расширенной внешней отчетности, апрель 2021 года.