

УТВЕРЖДЕНО
Решением Правления СРО ААС
от «17» февраля 2023 года (протокол № 607)

РЕКОМЕНДОВАНО
Комитетом по стандартизации и
методологии аудиторской деятельности
Протокол № 14 от 25.01.2023 года

СОГЛАСОВАНО
Комиссией по контролю
деятельности

Дайджест материалов по применению Международных стандартов аудита № 2

(Февраль 2023 г)

ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА

методические разъяснения для членов СРО ААС

**Москва,
2023 г.**

Оглавление

1.	Отсутствие в аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО) описания применимой концепции ее подготовки.....	3
2.	Отсутствие в аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО) раскрытия информации о выплатах основному управленческому персоналу.....	6
3.	Отсутствие в аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО) раскрытия информации о событиях после отчетной даты (СПОД).....	8
4.	Отсутствие в аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО) раскрытия информации об оценочных обязательствах, включая оценочное обязательство по предстоящей оплате отпусков.....	9

Представляемые ниже разъяснения следует рассматривать с учетом конкретных обстоятельств аудируемого лица и аудиторского задания. В настоящих рекомендациях не рассматриваются все возможные обстоятельства аудиторской деятельности; причем не все из рассмотренных в настоящих разъяснениях аспектов аудиторской деятельности будут значимыми в конкретных обстоятельствах аудируемого лица и 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 каждом конкретном случае основывается на тех фактах и обстоятельствах, которые известны аудитору. Существенные профессиональные суждения, сделанные при выработке 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.

1. Отсутствие в аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО) описания применимой концепции ее подготовки

В пункте 3 Международного стандарта аудита (МСА) 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита» установлена цель аудита – повысить степень уверенности предполагаемых пользователей в финансовой отчетности, которая достигается с помощью формулирования аудитором соответствующего мнения относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с критериями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

В международных стандартах аудита используются следующие определения, включенные в Словарь терминов:

финансовая отчетность – структурированное представление финансовой информации прошедших периодов, включая соответствующие примечания, предназначенное для информирования об экономических ресурсах и обязательствах организации на определенный момент или изменениях в них за период в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности. Термин «финансовая отчетность» обычно обозначает полный комплект финансовой отчетности, как это определено требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, однако он может употребляться применительно к отдельному отчету в составе финансовой отчетности. Раскрытие информации, состоящее из пояснительной и описательной информации, изложенное по правилам, если явно разрешено или иным образом позволено применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, размещается на лицевой стороне

финансовой отчетности или в примечаниях, или включается в нее путем перекрестных ссылок);

применимая концепция подготовки финансовой отчетности – концепция подготовки финансовой отчетности, принятая руководством, а также, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, организации и используемая при подготовке финансовой отчетности; эта концепция является приемлемой с точки зрения характера организации и цели подготовки финансовой отчетности или ее использование требуется законами или нормативными актами;

искажение – расхождение между включенной в отчетность суммой, классификацией, представлением или раскрытием информации в финансовой отчетности и суммой, классификацией, представлением или раскрытием информации, которые требуются в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Искажения могут быть следствием недобросовестных действий или ошибок. Если аудитор выражает мнение о том, отражает ли финансовая отчетность достоверно во всех существенных отношениях состояние дел в организации, или о том, дает ли она правдивое и достоверное представление о нем, к искажениям также будут относиться те неотраженные корректировки сумм, классификаций, представления или раскрытия информации, которые, согласно суждению аудитора, необходимы для того, чтобы финансовая отчетность была представлена достоверно во всех существенных отношениях или давала правдивое и достоверное представление.

В Российской Федерации термин «финансовая отчетность» используется в Федеральном законе «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 г. N 208-ФЗ применительно к консолидированной финансовой отчетности.

Согласно определению термина, приведенному в пункте 1 статьи 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. N 402-ФЗ (Закон №402-ФЗ), бухгалтерская (финансовая) отчетность - информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными указанным Федеральным законом.

Согласно определению термина, приведенному в пункте 4 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)», утвержденного Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. N 43н, бухгалтерская отчетность - единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Поэтому термины «бухгалтерская (финансовая) отчетность», «бухгалтерская отчетность» (именуемые в дальнейшем БФО), применяемые в нормативных актах Российской Федерации, соответствуют термину «финансовая отчетность», используемому в МСА.

Совокупность общих правил составления БФО, установленных в Законе №402-ФЗ и изданных в соответствии с ним нормативных актах, относящимся к конкретным видам деятельности отчитывающихся организаций, определяет применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, принятую в Российской Федерации, в каждом таком случае.

В статье 14 Закона №402-ФЗ установлен состав БФО: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах (или отчет о целевом использовании средств для некоммерческих организаций) и приложения к ним. Пункт 25 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации (ПБУ 4/99)», утвержденного Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н, предусматривает, что в пояснениях к БФО должно быть указано, что БФО сформирована организацией исходя из действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности.

Официальное название для применимой концепции подготовки БФО, принятой в Российской Федерации, не закреплено в нормативных актах.

Согласно сложившейся практики, в том числе с учетом Сборника примерных форм заключений и отчетов, составленных в соответствии с Международными стандартами аудита¹, описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности именуется «правилами составления бухгалтерской отчетности, установленными в Российской Федерации». См. также «Разъяснение практики применения законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность (ППЗ 13 - 2019) «О концепции подготовки годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с российскими правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»².

Согласно пункту 15 МСА 700 (пересмотренного) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» аудитор должен оценить, содержит ли финансовая отчетность описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Пункт А3 МСА 200 указывает, что подготовка финансовой отчетности руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, требует:

- указания применимой концепции подготовки финансовой отчетности с учетом всех соответствующих законов или нормативных актов;
- собственно подготовки финансовой отчетности в соответствии с этой концепцией;
- включения исчерпывающего описания этой концепции в финансовую отчетность.

Таким образом, в положениях МСА содержится конкретное требование в отношении необходимости указания в БФО описания применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

При этом пункт 6 ПБУ 4/99 предусматривает: «если при составлении бухгалтерской отчетности исходя из правил настоящего Положения организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения».

¹ https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=118617-sbornik_primernykh_form_zaklyuchenii_i_otchetov_sostavlennykh_v_sootvetstvii_s_mezhdunarodnymi_standartami_audita_versiya_62021

² https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/standarts/explained?id_57=127010-razyasneniya_ppz_13-2019_o_kontseptsii_podgotovki_godovoi_bukhgalterskoi_finansovoi_otchetnosti_v_sootvetstvii_s_rossiiskimi_pravilami_sostavleniya_bukhgalterskoi_finansovoi_otchetnosti

На основании содержания ПБУ 4/99 и требований МСА аудиторю следует, в случае отсутствия соответствующей информации в БФО, обращаться к руководству аудируемого лица с предложением включить в текст пояснений к БФО описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

В случае, если руководство аудируемого лица не включает в пояснения к БФО описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности, аудиторю следует рассмотреть влияние этого факта на то, насколько предполагаемые пользователи могут быть введены в заблуждение отсутствием этой информации, и сделать и задокументировать соответствующий вывод в аудиторской документации в соответствии с МСА 230 «Аудиторская документация» (далее «МСА 230»).

Если из содержания и формы представления БФО невозможно сделать однозначный вывод о том, что БФО подготовлена по правилам составления бухгалтерской отчетности, установленным в Российской Федерации, и БФО не содержит соответствующих пояснений о применимой концепции ее подготовки, аудиторю следует модифицировать мнение в аудиторском заключении согласно МСА 705 (пересмотренного) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

Рабочие документы аудитора должны содержать информацию о рассмотрении вопроса о том, содержит ли БФО надлежащее описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности, поскольку пункт 8 МСА 230 предусматривает, что аудитор должен готовить аудиторскую документацию, которая достаточна для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудиторского задания, мог понять в частности, значимые вопросы, возникшие в ходе аудиторского задания, сделанные по ним выводы, и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов.

2. Отсутствие в аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО) раскрытия информации о выплатах основному управленческому персоналу

Пункт 13 МСА 700 (пересмотренного) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» предусматривает, что аудитор должен, в частности, с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности оценить следующее:

(a) должным ли образом раскрыты в финансовой отчетности выбранные и применяемые основные положения учетной политики. При осуществлении этой оценки аудитор должен рассмотреть соответствие учетной политики характеру организации и то, ясно ли она подготовлена;

(b) соответствуют ли выбранные и применяемые положения учетной политики применимой концепции подготовки финансовой отчетности и являются ли они надлежащими.

В соответствии с пунктом 3 МСА 250 (пересмотренного) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности», ответственность руководства, заключается в том, чтобы обеспечить осуществление деятельности организации в соответствии с положениями законов и нормативных актов, включая соблюдение положений законов и нормативных актов, которые определяют числовые показатели и

раскрытие информации в финансовой отчетности организации. При этом ответственность аудитора заключается в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении соблюдения положений тех законов и нормативных актов, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытия информации в финансовой отчетности.,

Правила составления БФО, установленные в Российской Федерации, предусматривают соблюдение Закона «О бухгалтерском учете» и применимых стандартов (положений) по бухгалтерскому учету.

При подготовке БФО в соответствии с правилами, установленными в Российской Федерации, организация обязана соблюдать требования всех федеральных стандартов (положений) по бухгалтерскому учету, включая Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)», утвержденное Приказом Минфина России от 29.04.2008 г. N 48н, обязательное для всех коммерческих организаций, за исключением кредитных организаций.

Раздел II ПБУ 11/2008 «Раскрытие информации о связанных сторонах» содержит положения и условия обязательного раскрытия определенной информации. В частности, пункт 12 ПБУ 11/2008 предусматривает, что в составе информации о связанных сторонах организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, организация раскрывает информацию о размерах вознаграждений, выплачиваемых такой организацией основному управленческому персоналу в совокупности и по каждому из предусмотренных видов выплат.

ПБУ 11/2008 не содержит обстоятельств или условий, когда такая информация может не раскрываться при ее наличии, следовательно, отсутствие этой информации в БФО коммерческой организации, которая не является кредитной организацией, должно рассматриваться аудитором как искажение.

МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» предусматривает определенный алгоритм действий аудитора в связи с выявленными искажениями.

Так, аудитор согласно пункту 5 МСА 450 должен накапливать выявленные искажения, за исключением явно незначительных, то есть фиксировать их в своих рабочих документах. Согласно пункту 8 МСА 450 аудитор должен своевременно проинформировать руководство соответствующего уровня обо всех искажениях, накопленных в ходе проводимого аудита, а также должен попросить руководство организации исправить эти искажения.

При оценке неисправленных искажений согласно пункту 11 МСА 450 аудитор должен определить, являются ли неисправленные искажения существенными как сами по себе, так и в совокупности с другими искажениями. При вынесении этого суждения аудитор должен рассмотреть, в частности размер и характер искажений как в отношении отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, так и в отношении финансовой отчетности в целом, а также специфические обстоятельства возникновения таких искажений.

Отсутствие раскрытия информации о вознаграждении ключевого управленческого персонала следует рассмотреть с точки зрения существенности, учитывая подход к существенности, приведенный в пунктах 2-6 МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», в частности, принимая во внимание то, что:

- искажения, включая упущения, считаются существенными, если они в отдельности или в совокупности способны, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности;
- профессиональные суждения относительно существенности принимаются с учетом всех сопутствующих обстоятельств и на них оказывают влияние такие факторы, как размер или характер искажения, или оба эти фактора одновременно;
- суждения относительно существенности тех или иных вопросов для пользователей финансовой отчетности выносятся исходя из общих информационных потребностей пользователей как группы.

Можно предположить, что в отдельных случаях информация о размере вознаграждения основного управленческого персонала может повлиять на экономические решения пользователей вне зависимости от размера этого вознаграждения. Например, если размер вознаграждения является незначительным с точки зрения определенного уровня существенности в количественном выражении однако, эта информация, возможно, будет представлять интерес для пользователей, что является предметом профессионального суждения аудитора.

При этом следует учесть изменения к ПБУ 11/2008 – пункт 16, введенный Приказом Минфина России от 27.11.2020 N 287н, который предусматривает, что в случаях, когда раскрытие информации в объеме, предусмотренном ПБУ 11/2008, приведет или может привести к потерям экономического характера и (или) урону деловой репутации организации и (или) ее контрагентов, и (или) связанных с ней сторон, аудируемое лицо может раскрывать информацию в ограниченном объеме, не раскрывая те сведения, которые обуславливают указанные потери и (или) урон. Такое ограничение раскрываемой информации должно быть исследовано аудитором для получения надежных и уместных аудиторских доказательств, соответствующих требованиям МСА 500 «Аудиторские доказательства», свидетельствующих о том, что указанные выше обстоятельства – потери экономического характера или урон деловой репутации – являются объективными, а соответствующее ограничение раскрытия информации – соразмерным этим обстоятельствам. При этом если ограничение раскрываемой информации применено аудируемым лицом необоснованно, то аудитору необходимо оценить существенность отступления в контексте МСА 450 как искажение БФО, и рассмотреть влияние на аудиторское заключение. Отсутствие в БФО раскрываемой информации о связанных сторонах и операциях с ними является искажением БФО, которое может быть признано аудитором существенным, в том числе с учетом качественной оценки этого искажения, что приводит к модификации мнения аудитора согласно МСА 705 (пересмотренного) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

3. Отсутствие в аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО) раскрытия информации о событиях после отчетной даты (СПОД).

Приведенное выше (в разделе 2) положение пункта 13 МСА 700 (пересмотренного) указывает на необходимость аудитору оценить, в том числе, соответствуют ли выбранные и применяемые положения учетной политики применимой концепции подготовки финансовой отчетности и являются ли они надлежащими.

В случае, если аудируемое лицо является коммерческой организацией, за исключением кредитной организации, и подготавливает БФО по правилам составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленных в Российской Федерации, оно должно учесть требования Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98)», утвержденного Приказом Минфина России от 25.11.1998 г. N 56н, в своей учетной политике.

Пункт 6 ПБУ 7/98 устанавливает, что существенное событие после отчетной даты подлежит отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации; событие после отчетной даты признается существенным, если без знания о нем пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации. Также в пункте 6 ПБУ 7/98 указано, что организация самостоятельно определяет существенность события после отчетной даты исходя из общих требований к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

ПБУ 7/98 не предусматривает обязательного раскрытия в пояснениях к БФО информации об отсутствии существенных СПОД, подлежащих раскрытию.

Таким образом, аудитор в процессе сбора аудиторских доказательств, относящихся к оценке применения учетной политики согласно пункта 13 МСА 700, касающейся событий после отчетной даты, должен задокументировать и оценить вывод в отношении решения руководства аудируемого лица об отражении или отсутствии необходимости отражения СПОД в БФО, в том числе на основании полученных письменных заявлений руководства, а также оценить достаточность и надлежащее отражение раскрываемой информации при наличии таковой.

4. Отсутствие в аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО) раскрытия информации об оценочных обязательствах, включая оценочное обязательство по предстоящей оплате отпусков.

Для достижения цели аудитора, установленной в пункте 11 МСА 540 (пересмотренного) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации» аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что оценочные значения и соответствующее раскрытие информации в финансовой отчетности являются обоснованными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Пункт А3 МСА 200 указывает, что подготовка финансовой отчетности требует от руководства вынесения суждения для расчета оценочных значений, которые были бы разумны в конкретных обстоятельствах, а также избрания и применения соответствующей учетной политики. Упомянутые суждения формируются в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Форма и содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав полного комплекта бухгалтерской (финансовой) отчетности определяются требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

При подготовке БФО в соответствии с правилами, установленными в Российской Федерации, организация обязана соблюдать требования всех применимых стандартов (положений) по бухгалтерскому учету, в том числе Положения по бухгалтерскому учету

«Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)», утвержденного Приказом Минфина России от 13.12.2010 г. N 167н.

Порядок признания оценочного обязательства, отражения информации об условном обязательстве и условном активе установлен в разделе II ПБУ 8/2010. Если в деятельности аудируемого лица возникают подлежащие признанию оценочные обязательства, подлежащая раскрытию информация об условном обязательстве и условном активе, такие сведения должны быть раскрыты в БФО в порядке, предусмотренном разделом V ПБУ 8/2010.

Обязательство по предстоящей оплате отпусков признается оценочным обязательством, поскольку соответствует определению оценочного обязательства, приведенного в пункте 5 ПБУ 8/2010, кроме того, в подпункте «а» пункта 2 ПБУ 8/2010 указано, что нормы данного положения применяются, в частности, к трудовым договорам.

Таким образом, аудитор в процессе сбора аудиторских доказательств, относящихся к оценке применения учетной политики, касающейся оценочных значений, должен задокументировать вывод в отношении решения руководства аудируемого лица об отражении или отсутствии необходимости отражения оценочных значений в БФО, включая относящиеся к созданию оценочного обязательства по предстоящей оплате отпусков, а также оценить достаточность и надлежащее отражение раскрываемой информации при наличии таковой.

В случае, если оценочное обязательство по предстоящей оплате отпусков не является явно незначительной величиной и такое оценочное обязательство не отражено в БФО, аудитор должен провести оценку искажения с точки зрения требований МСА 450 и, при необходимости, модифицировать мнение в аудиторском заключении согласно МСА 705 (пересмотренного).