УТВЕРЖДЕНО

Решением Правления СРО ААС

от 12.09.2023 года (протокол № 639)

Соответствие структуры международных стандартов аудиторской деятельности и видов оказываемых аудиторами услуг согласно законодательству Российской Федерации.

## Введение

В деятельности любого аудитора и аудиторской организации возникают вопросы о том, какое именно задание выполняет аудитор, вправе ли он оказывать эту услугу и какими нормативными актами следует руководствоваться при ее выполнении. Ответы на эти вопросы можно получить из сопоставления перечня видов аудиторской деятельности, приведенных в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. №307-ФЗ (далее – Закон №307-ФЗ) и Структуры сборника стандартов, выпущенных Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность.

Понимая, какие виды услуг вправе оказывать аудиторы, они могут продумать вопросы расширения перечня оказываемых услуг и выполнения их с надлежащим качеством, опираясь на стандарты аудиторской деятельности.

## Законодательные акты Российской Федерации по аудиторской деятельности

Основополагающим для аудиторской деятельности является Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. №307-ФЗ.

Часть 2 статьи 1 Закона №307-ФЗ дает исчерпывающее определение аудиторской деятельности (аудиторских услуг). Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. Таким образом, Закон №307-ФЗ выделяет аудит и сопутствующие аудиту услуги.

В той же норме Закона №307-ФЗ указано, что аудиторская деятельность осуществляется в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, а также иными требованиями, установленными Банком России, саморегулируемой организацией аудиторов в соответствии с данным Федеральным законом. Под стандартами аудиторской деятельности в целях Закона №307-ФЗ понимаются международные стандарты аудита (МСА), принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. К аудиторской деятельности не относятся проверки, осуществляемые в соответствии с требованиями и в порядке, отличными от требований и порядка, установленных стандартами аудиторской деятельности.

Признание МСА осуществляется на основании Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 11.06.2015 г. №576 (далее – Положение о признании МСА).

Пунктом 2 Положения о признании МСА к документам, содержащим международные стандарты аудита, отнесены:

а) международные стандарты контроля качества;

б) международные стандарты аудита финансовой информации;

в) международные отчеты о практике аудита финансовой информации;

г) международные стандарты заданий по проведению обзорных проверок;

д) международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита и обзорных проверок финансовой информации;

е) международные стандарты сопутствующих аудиту услуг;

ж) иные документы, определенные Международной федерацией бухгалтеров в качестве неотъемлемой части международных стандартов аудита;

з) изменения, которые вносятся в документы, указанные в подпунктах «а»-«ж», приведенных выше.

Таким образом, из Положения о признании МСА следует, что термин «международные стандарты аудита» распространяется не только непосредственно на стандарты, по которым выполняются задания по аудиту, но и на другие, связанные с аудитом услуги, такие как обзорные проверки, прочие задания, обеспечивающие уверенность, прочие сопутствующие аудиту услуги. Из этого следует, что термин «международные стандарты аудита» применяется в Российской Федерации расширительно.

## Состав и структура сборника стандартов, выпускаемых Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность

Совет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность как независимый орган, действующий под эгидой Международной федерации бухгалтеров, выпускает документы, формирующие Сборники стандартов. В эти Сборники, помимо документов, которые вводятся как нормативные правовые акты на территории Российской Федерации на основании Постановления о признании МСА (пункты а-ж приведенного выше Положения о признании МСА), включаются следующие документы:

* изменения в содержании по сравнению со Сборником предыдущего издания,
* заявление о роли Международной федерации бухгалтеров,
* структура стандартов, выпущенных Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность,
* предисловие к международным стандартам контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг,
* словарь терминов,
* Концепция качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита,
* Международная концепция заданий, обеспечивающих уверенность.

Эти документы не являются обязательными для исполнения при проведении как аудита, так и иных аудиторских услуг, не являются действующими на территории Российской Федерации нормативными актами. Однако они являются полезными для аудиторов и прочих заинтересованных лиц для понимания целей и задач, которые решает аудиторское сообщество.

Структура стандартов, выпущенных Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, включена в Сборник в следующем виде[[1]](#footnote-1):

|  |
| --- |
| **МЕЖДУНАРОДНАЯ КОНЦЕПЦИЯ ЗАДАНИЙ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ УВЕРЕННОСТЬ**  *Задания, на которые не распространяются стандарты, выпущенные Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность*  *Задания, охватываемые стандартами Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность*  **МСОП 2000–2699**  **Международные стандарты обзорных проверок**  **МССУ 4000–4699**  **Международные стандарты сопутствующих услуг**  **МСЗОУ 3000–3699**  **Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность**  **МСА 100–999**  **Международные стандарты аудита**  *Аудит и обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов*  *Налого- обложение*  *Задания по оказанию сопутствующих услуг*  *Прочие задания, обеспечивающие уверенность*  *Консультирование*  *Прочие услуги*  **Международный кодекс этики профессиональных бухгалтеров, включая международные стандарты независимости (Кодекс СМСЭБ)**  **МСКК 1–99 Международные стандарты контроля качества** |

Из данной структуры документов видно, что этические нормы и принципы, закрепленные в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), должны соблюдаться аудиторами при осуществлении любой профессиональной деятельности.

В Российской Федерации действуют этические нормы и принципы, которые содержатся в Кодексе профессиональной этики аудиторов и Правилах независимости аудиторов и аудиторских организаций, принятых СРО ААС и обязательных для аудиторов в силу их членства в саморегулируемой организации.

Все оказываемые аудиторами услуги подразделяются на те, в отношении которых действуют стандарты, выпущенные Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, и другие услуги, такие как деятельность в области консультационного обслуживания, оказания услуг, относящихся к налоговой области, иных услуг. На эту вторую группу отмеченная выше стандартизация не распространяется, при этом этические нормы и принципы должны соблюдаться.

На следующем уровне помещены стандарты качества. МСКК 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» с 15 декабря 2022 года заменяется на Международный стандарт 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». Кроме того, применяется также новый МСК 2 «Проверки качества выполнения заданий».

Этот уровень показывает, что все аудиторские услуги, в отношении которых действуют стандарты – и непосредственно аудит, и обзорные проверки, и прочие задания, обеспечивающие уверенность, и прочие сопутствующие аудиту услуги – должны выполняться с соблюдением требований к качеству их выполнения.

На третьем уровне задания, выполняемые аудиторами, подразделяются на задания, связанные с обеспечением уверенности в предмете задания, и сопутствующими услугами, то есть такими, которые не предусматривают обеспечения уверенности. Два стандарта, относящиеся к сопутствующим услугам – Международный стандарт сопутствующих услуг (МССУ) 4400 (пересмотренный) «Задания по выполнению согласованных процедур», и МССУ 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции» – относятся к таким услугам, выполняемым аудиторами, по которым никакая уверенность не выражается.

Четвертый уровень содержит стандарты, разделяемые по предмету заданий. Это стандарты, предметом которых является финансовая информация и стандарты, предмет задания которых отличен от нее. Все они относятся к группе стандартов, предусматривающих выражение уверенности, поэтому они объединены Международной концепцией заданий, обеспечивающих уверенность. Предметом задания Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) может быть как финансовая, так и нефинансовая информация, как информация прошедших периодов, так и прогнозная информация, а также процессы, условия и прочее. Эта предметная область раскрывает перед аудиторами большие возможности в приложении своих усилий.

На пятом уровне стандарты, относящиеся к заданиям, связанным с финансовой информацией прошедших периодов, подразделяются на собственно международные стандарты аудита, или МСА в узком смысле, и стандарты обзорных проверок (МСОП). Разделение на эти две группы стандартов произведено по принципу степени выражаемой уверенности. МСА в узком смысле предполагают выражение разумной уверенности, МСОП – выражение ограниченной уверенности.

## Виды аудиторских услуг согласно Закону №307-ФЗ

Во исполнение требований, установленных частью 4 статьи 1 Закона №307-ФЗ, Приказом Минфина России от 09.03.2017 г. N 33н (далее – Приказ №33н) «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг» определены виды аудиторских услуг.

В таблице ниже виды аудиторских услуг, определенные в Приказе №33н, соотнесены с Международными стандартами, выпущенными Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность.

| **Приказ №33н** | **Международные стандарты, выпущенные Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность** |
| --- | --- |
| 1. Аудит. |  |
| 1.1. Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность. | МСА с 200х по 700х |
| 1.2. Аудит части бухгалтерской (финансовой) отчетности, части консолидированной финансовой отчетности. | МСА 805 (пересмотренный) |
| 1.3. Аудит отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам. | МСА 800 (пересмотренный) |
| 1.4. Аудит части отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам. | МСА 805 (пересмотренный) и МСА 800 (пересмотренный) |
| 1.5. Аудит иной финансовой информации прошедших периодов. | МСА 810 (пересмотренный) |
| 2. Сопутствующие аудиту услуги. |  |
| 2.1. Услуги, обеспечивающие разумную уверенность. |  |
| 2.1.1. Выполнение заданий, обеспечивающих разумную уверенность в финансовой информации, не относящейся к прошедшим периодам. | МСЗОУ 3000, МСЗОУ 3400, МСЗОУ 3420 |
| 2.1.2. Выполнение заданий, обеспечивающих разумную уверенность в нефинансовой информации (в том числе в отчетах о выбросах парниковых газов, отчетности о выбросах загрязняющих веществ в атмосферный воздух, отчетности об устойчивом развитии). | МСЗОУ 3000, МСЗОУ 3410, |
| 2.1.3. Выполнение заданий, обеспечивающих разумную уверенность в предмете, отличном от информации. | МСЗОУ 3000, МСЗОУ 3402 |
| 2.2. Услуги, обеспечивающие ограниченную уверенность. |  |
| 2.2.1. Обзорная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность. | МСОП 2400, МСОП 2410 |
| 2.2.2. Обзорная проверка части бухгалтерской (финансовой) отчетности, части консолидированной финансовой отчетности. | МСОП 2400, МСОП 2410 |
| 2.2.3. Обзорная проверка отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам. | МСОП 2400, МСОП 2410 |
| 2.2.4. Обзорная проверка части отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам. | МСОП 2400, МСОП 2410 |
| 2.2.5. Обзорная проверка иной финансовой информации прошедших периодов. | МСОП 2400, МСОП 2410 |
| 2.2.6. Выполнение заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность в финансовой информации, не относящейся к прошедшим периодам. | МСЗОУ 3000, МСЗОУ 3400, МСЗОУ 3420 |
| 2.2.7. Выполнение заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность в нефинансовой информации (в том числе в отчетах о выбросах парниковых газов, отчетности о выбросах загрязняющих веществ в атмосферный воздух, отчетности об устойчивом развитии). | МСЗОУ 3000, МСЗОУ 3410 |
| 2.2.8. Выполнение заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность в предмете, отличном от информации. | МСЗОУ 3000, МСЗОУ 3402 |
| 2.3. Услуги, не обеспечивающие уверенность. |  |
| 2.3.1. Исследование предмета задания заказчика посредством выполнения согласованных с ним и (или) иным лицом процедур. | МССУ 4400 (пересмотренный) |
| 2.3.2. Компиляция информации. | МССУ 4410 (пересмотренный) |

Таким образом, виды аудиторской деятельности, определенные Приказом №33н, могут выполняться только аудиторами и должны выполняться ими согласно принятых в установленном порядке в Российской Федерации МСА, понимаемым в широком смысле.

Часть 7 статьи 1 Закона №307-ФЗ устанавливает, что аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:

1) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;

2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;

4) управленческое консультирование, связанное с финансово-хозяйственной деятельностью, в том числе по вопросам реорганизации организаций или их приватизации;

5) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

6) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценочную деятельность;

8) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

9) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Сопоставление этого перечня с приведенной выше Структурой стандартов дает основание полагать, что перечисленные в нем прочие услуги соотносятся с такими приведенными в Структуре стандартов услугами, которые не охвачены применяемыми к аудиторской деятельности стандартами, но которые должны выполняться с соблюдением этических норм и требований к независимости.

Для целей выполнения таких услуг могут быть приняты специальные профессиональные этические нормы. Например, в отношении вопросов, касающихся соблюдения этических требований по услугам разработки и анализа инвестиционных проектов, бизнес-планов и управленческого консультирования, в дополнение к действующим нормативным актам, аудиторы могут применять нормы кодексов деловой этики, такие как Кодекс этики оценщиков для оценочной деятельности.

## Выводы

В законодательстве Российской Федерации термин «международные стандарты аудита» применяется универсально, в расширительном значении, и охватывает как МСА, так и МСОП, МСЗОУ и МССУ.

Виды аудиторской деятельности, определенные Приказом №33н, выполняются по международным стандартам аудита, понимаемым в широком смысле.

Сопутствующие аудиту услуги в законодательстве Российской Федерации также понимаются в более широком смысле: под ними понимаются и обзорные проверки, и иные задания, обеспечивающие уверенность, и услуги, охватываемые МССУ, такие как согласованные процедуры и компиляция информации.

Прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги не охвачены стандартизацией МСА, однако они должны выполняться аудиторами с соблюдением требований Кодекса этики аудиторов и Правил независимости.

1. Приложение 1 к Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенность [↑](#footnote-ref-1)